



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNÍCTVÍ

První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve vybrané akciové společnosti

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards in Selected Joint-stock Company

Student: Bc. Lenka Stará

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2015

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Lenka Stará**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve vybrané  
akciové společnosti  
First-time Adoption of International Financial Reporting Standards in  
Selected Joint-stock Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Účetní závěrka dle české legislativy
  3. Účetní závěrka dle IAS/IFRS
  4. Praktická aplikace IAS/IFRS v akciové společnosti
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014  
Datum odevzdání: 25.04.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

**Prohlášení**

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 24. dubna 2015

*Lenka Stará*  
.....  
Lenka Stará

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Účetní závěrka dle české legislativy .....</b>	<b>6</b>
2.1	Počáteční ocenění a přeceňování .....	7
2.2	Dlouhodobý hmotný majetek .....	8
2.3	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	9
2.4	Odpisy .....	9
2.5	Leasing .....	11
2.6	Zásoby .....	12
2.7	Bankovní úvěry .....	13
2.8	Daň ze zisku .....	14
2.9	Rozvaha .....	15
2.10	Výkaz zisku a ztrát .....	16
2.11	Příloha .....	17
2.12	Audit a výroční zpráva .....	18
<b>3</b>	<b>Účetní závěrka dle IAS/IFRS .....</b>	<b>19</b>
3.1	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS .....	19
3.2	Koncepční rámec .....	20
3.2.1	Předpoklady a definice .....	21
3.2.2	Výchozí koncepce oceňování .....	23
3.3	Prezentace účetní závěrky .....	24
3.3.1	IAS 1 – Prezentace účetní závěrky .....	24
3.3.2	Individuální a konsolidovaná účetní závěrka .....	29
3.3.3	IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví .....	29
3.3.4	Srovnání s českou legislativou .....	34
3.4	IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby .....	34
3.4.1	Srovnání s českou legislativou .....	35
3.5	Dlouhodobá hmotná aktiva .....	35
3.5.1	Srovnání s českou legislativou .....	38
3.6	Leasingy .....	39
3.6.1	Srovnání s českou legislativou .....	41
3.7	Nehmotná aktiva .....	41
3.7.1	Srovnání s českou legislativou .....	43

3.8 Zásoby.....	43
3.8.1 Srovnání s českou legislativou .....	45
3.1 Bankovní úvěry .....	45
3.1.1 Srovnání s českou legislativou .....	46
3.2 Výpůjční náklady.....	46
3.2.1 Srovnání s českou legislativou .....	46
3.3 Daň ze zisku .....	46
3.3.1 Srovnání s českou legislativou .....	47
<b>4 Praktická aplikace IAS/IFRS v akciové společnosti .....</b>	<b>48</b>
4.1 Charakteristika společnosti .....	48
4.2 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví .....	49
4.3 Dlouhodobý majetek .....	50
4.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	50
4.3.2 Drobný hmotný majetek .....	51
4.4 Leasing.....	53
4.5 Bankovní úvěry .....	59
4.6 Shrnutí .....	62
4.6.1 Výkaz o finanční situaci .....	62
4.6.3 Výkaz o úplném výsledku hospodaření .....	65
<b>5 Závěr .....</b>	<b>67</b>
<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>69</b>
<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>71</b>
<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
<b>Seznam příloh</b>	
<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS tvoří spolu s US GAAP jedny z nejvýznamnějších světových účetních systémů. Existence těchto dvou do jisté míry paralelních systémů má za následek postupné vytlačování jednotlivých národních úprav účetnictví.

Úkolem moderního účetního výkaznictví je poskytnout informace po investory, věřitele a ostatní zájmové skupiny pro jejich efektivní rozhodování, dále zlepšit přístup na kapitálové trhy a zajistit transparentní a snadno porovnatelné informace sestavené dle jednotných pravidel bez ohledu na zemi, ve které společnost působí.

V minulosti docházelo k regulaci účetnictví v jednotlivých zemích odděleně. Z tohoto důvodu vznikly mnohdy velké rozdíly mezi účetnictvím, resp. účetními závěrkami jednotlivých zemí. Tyto nesrovnalosti se staly příčinou snahy o harmonizaci právě pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Pro společnosti kótované na burzách v členských státech Evropské unie se stal důležitým milníkem rok 2005. Tehdy vznikla těmto společnostem povinnost předložit své výkazy v souladu s IFRS. Taktéž české společnosti, které jsou součástí konsolidačního celku vykazujícího v souladu s IFRS, reportují své mateřské společnosti údaje, které jsou sestaveny dle požadavků IFRS. Kromě těchto společností, které prezentují výkazy v souladu s IFRS povinně, se v praxi stále častěji setkáváme i s dobrovolným vykazováním dle IFRS. Tento trend svědčí o rostoucím významu a kvalitě IFRS.

Cílem diplomové práce je nastínit první převod z české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Vzhledem k vysoké náročnosti celého převodu bude pro účely diplomové práce první převod zjednodušen a s přihlédnutím k hladině významnosti zaměřen zejména na dlouhodobý hmotný majetek a bankovní úvěry.

Druhá kapitola práce pojednává o účetní závěrce dle české legislativy. Třetí kapitola o vybraných standardech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví včetně porovnání s českými předpisy. Čtvrtá kapitola je zaměřena na praktický převod zejména dlouhodobého hmotného majetku a bankovních úvěrů při prvním přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví u vybrané akciové společnosti.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody popisu, analýzy a komparace.

## 2 Účetní závěrka dle české legislativy

**Cílem účetní závěrky** je poskytnout informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a ostatních skutečnostech širokému okruhu uživatelů. Zjištěné informace mají uživatelům posléze pomoci při jejich ekonomických rozhodnutích. Správné sestavení závěrky je jednou ze zásad účetnictví.

Dle §7 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) je povinností účetní jednotky *„vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“*.

Účetní závěrka dle zákona o účetnictví **obsahuje**:

- rozvahu,
- výkaz zisku a ztráty,
- přílohu.

Účetní závěrka **může obsahovat** přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy sestavují povinně pouze vybrané účetní jednotky na základě § 18 ZoÚ.

Závěrka může být sestavena ve **zjednodušeném nebo plném rozsahu**. Účetní výkazy a přílohy v plném rozsahu sestavují účetní jednotky, které mají povinnost ověřit závěrku auditorem a akciové společnosti. Ostatní účetní jednotky mohou sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, pokud zákon nestanoví jinak.

Podle § 21a zákona o účetnictví jsou povinny všechny účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku zveřejnit účetní závěrku ve sbírce listin obchodního rejstříku. Účetní závěrka je tedy veřejným dokumentem.

Účetní závěrku upravují zejména tyto **právní předpisy**:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- české účetní standardy pro podnikatele.



Sestavení účetní závěrky předchází **účetní uzávěrka**, která zahrnuje proces uzavírání účetních knih. Zpracování všech podkladů pro účetní závěrku je velmi rozsáhlé a zdlouhavé, neboť nejde jen o pouhé uzavření účetních knih. Celý komplex přípravných prací, kontrol a řady tzv. uzávěrkových účetních operací vede k odsouhlasení konečných zůstatků podložených perfektní dokladovou inventurou. (Ambrož, 2010)

## 2.1 Počáteční ocenění a přeceňování

Základním předpokladem je konzistence oceňovací metody. Metodu může účetní jednotka změnit jen z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo při změně předmětu podnikání. Navíc je nutné tuto skutečnost uvést v příloze k účetní závěrce.

Dle českých předpisů jsou rozlišovány čtyři základní **oceňovací metody**:

<b>Pořizovací cena</b>	cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně souvisejících nákladů
<b>Reprodukční pořizovací cena</b>	cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (např. při bezúplatném nabytí)
<b>Jmenovitá hodnota</b>	slouží pro ocenění pohledávek, závazků, peněz a cenin.
<b>Vlastní náklady</b>	cena stanovená pro zásoby vlastní výroby nebo dlouhodobý majetek vlastní výroby

**K rozvahovému dni** existují dva přístupy pro ocenění: na bázi historické ceny a na bázi reálné hodnoty. České předpisy nikde nedefinují pojem reálná hodnota, pouze stanovují, jaký údaj může být použit za reálnou hodnotu. Těmito údaji mohou být tržní cena, kvalifikovaný odhad nebo posudek znalce a v posledním případě ocenění stanovené podle zvláštních předpisů. Reálnou hodnotou se přeceňují cenné papíry (s výjimkami), deriváty, majetek a závazky zanikající společnosti v případě přeměn. Změny reálné hodnoty se účtují u krátkodobých cenných papírů výsledkově a u dlouhodobých do vlastního kapitálu.

## 2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem se z pohledu účetnictví rozumí:

- **Bez ohledu na ocenění a dobu použitelnosti** – zejména byty a nebytové prostory, nemovitosti, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, předměty z drahých kovů, ložiska nerostů
- **Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko–ekonomickým určením** – kde je doba použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou
- **Pěstitelské celky trvalých porostů** – s dobou plodnosti delší než 3 roky
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny** – při době použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou
- **Technické zhodnocení** – při překročení částky 40 tisíc Kč
  - K jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel
  - Drobného nehmotného majetku
- **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**
- **Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku** – z titulu záloh na pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku** – bez ohledu na jeho výši

Při pořízení se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje pořizovací cenou, reprodukčními náklady či vlastními náklady. K rozvahovému dni je majetek vykázán v zůstatkové hodnotě.

### Drobný hmotný majetek

Účetní jednotka může mít ve vlastnictví majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, ale jeho hodnota se pohybuje pod hranicí pro zařazení do dlouhodobého majetku. V tomto případě se jedná o drobný hmotný majetek, který se může evidovat jako dlouhodobý majetek nebo jej lze navést přímo do nákladů či evidovat v zásobách. Pokud tento majetek účetní jednotka neeviduje v dlouhodobém majetku, tak je vhodné jej sledovat v podrozvahové evidenci.

Pokud vstupní cena drobného hmotného majetku nepřekročí hranici 40.000 Kč a není tedy hmotným majetkem pro účely ZDP, lze účetní odpisy tohoto majetku považovat zároveň za daňové. V případě pořízení velkého množství drobného majetku nelze náklady na toto pořízení jednorázově zahrnout do výkazu zisku a ztrát. Tyto náklady je potřeba časově rozlišit nebo majetek zařadit do dlouhodobého majetku a odpisovat.

## 2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

### Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek lze považovat dále vyjmenovaný majetek s dobou použitelností delší než jeden rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou:

- Zřizovací výdaje
- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Software
- Ocenitelná práva
- Povolenky na emise – bez ohledu na výši jejich ocenění
- Technické zhodnocení - při překročení částky 40 tisíc Kč
  - K jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel
  - Drobného nehmotného majetku
- Goodwill - bez ohledu na ocenění

Při pořízení se dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje pořizovací cenou, reprodukčními náklady či vlastními náklady. K rozvahovému dni je majetek vykázán v zůstatkové hodnotě.

## 2.4 Odpisy

Trvalé snižování hodnoty majetku vyjadřují účetní odpisy. Účtovat a odpisovat majetek mohou dle §28 ZoÚ účetní jednotky, které mají vlastnické právo k majetku. Dále se může taktéž odpisovat tento dlouhodobý majetek:

- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka,
- technické zhodnocení cizího dlouhodobého majetku, pokud je k tomu účetní jednotka oprávněna,
- technické zhodnocení drobného majetku,
- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho část, na pozemku koupeném po 1. 1. 1997,
- soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, i když je známo ocenění jednotlivých věcí,
- některé druhy preferenčních limitů. (Ryneš, 2015)

**Účetní odpisy** dělíme na odpisy výkonové, lineární a degresivní. Odpisy by měly vyjadřovat skutečné opotřebení majetku a jsou uváděny ve výkazu zisku a ztrát. Součet odpisů nazýváme oprávky, které jsou zachyceny v rozvaze ve sloupci „korekce“. Pořizovací cena majetku snížená o oprávky je známá jako zůstatková cena.

#### *Výkonové odpisy*

Výše odpisů v jednotlivých letech je závislá na předem odhadnutém celkovém množství výkonů a skutečně provedených výkonech:

$$odpis_{výkonový} = \frac{\text{pořizovací cena stroje}}{\text{odhadnuté celkové množství výkonů}} \cdot \text{skutečně provedené výkony} \quad (2.1)$$

#### *Lineární odpisy*

Každé časové období je odpis počítán jako stejný procentní podíl z hodnoty majetku.

$$odpis_{lineární} = \text{pořizovací cena stroje} \cdot \% \text{ sazba} \quad (2.2)$$

#### *Degresivní odpisy*

Při využití degresivních odpisů je majetek odpisován rychleji v počátečních letech. Nejběžnější je metoda DDB:

$$odpis_{DDB} = 2 \cdot \frac{100}{\text{doba odepisování}} \cdot \text{zůstatková cena} \quad (2.3)$$

Od roku 2010 mohou účetní jednotky taktéž využít **komponentní přístup** k odpisování, který umožní odpisovat zvlášť významnou komponentu s odlišnou dobou použitelnosti. (viz kapitola 3.4)

Co se týče odpisů nehmotného majetku, není zákonem o účetnictví stanoven žádný pevný časový limit odpisování. Výjimkou jsou zřizovací výdaje, které nesmí být odpisovány déle než 5 let a goodwill, který se odpisuje rovnoměrně po dobu 60 měsíců.

## Daňové odpisy

Dle zákona o daních z příjmů si účetní jednotka může uplatnit odpisy pouze do určité výše.

Dlouhodobý hmotný majetek je zařazen do odpisové skupiny a odpisován příslušný počet let s danými odpisovými sazbami či koeficienty. Zákon umožňuje rovnoměrné či zrychlené odpisování. Vždy je jiná sazba, resp. koeficient pro 1. rok, další roky odpisování a pro zvýšenou vstupní cenu. Zvýšenou vstupní cenou se rozumí majetek po technickém zhodnocení.

Dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje po příslušný počet měsíců dle §32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů. Daňové odpisy pro drobný majetek nejsou definovány, a proto jsou daňově uznatelnými účetní odpisy.

## 2.5 Leasing

Leasing lze definovat jako možnost nájemce využívat za úplatu věci, práva či majetkové hodnoty, které jsou však ve vlastnictví pronajímatele, který je eviduje ve své rozvaze a odpisuje. Leasingové splátky jsou pro pronajímatele výnosem a pro nájemce nákladem (za určitých podmínek daňově uznatelné) a měly by být správně časově rozlišeny pro zachování akruálního principu. Nájemce eviduje najatý majetek v podrozvahové evidenci a nemá možnost jej odpisovat. Výjimkou je odpisování technického zhodnocení, které nájemce sám provede a zařadí do svého majetku. Předpokladem je však souhlas pronajímatele.

Rozlišujeme **operativní a finanční leasing**. Operativním leasingem se rozumí obvykle krátkodobý pronájem, na jehož konci je najatý majetek vrácen zpět pronajímateli. Za finanční leasing lze považovat leasing s těmito základními charakteristikami:

- předmět smlouvy zůstává po dobu jejího trvání ve vlastnictví pronajímatele,
- nájemce je oprávněn nebo povinen získat předmět smlouvy do vlastnictví v průběhu nebo po skončení leasingu,
- doba pronájmu zahrnuje podstatnou část doby životnosti předmětu a nájemce uhradí pronajímateli pořizovací cenu a ziskovou marži,
- pronajímatel přenáší na nájemce rizika spojená s užíváním předmětu, na druhé straně nájemci náleží veškeré přínosy spojené s využíváním pronajaté věci.

## 2.6 Zásoby

Základní charakteristikou zásob je jejich jednorázová spotřeba. Nutno podotknout, že definice má mnoho výjimek.

**Zásoby** jsou dle vyhlášky a českých účetních standardů členěny na:

- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary,
- výrobky
- zvířata a jejich skupiny,
- zboží,
- poskytnuté zálohy na zásoby.

Do zásob lze zařadit také majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, ale s nižší pořizovací cenou, než si zvolila účetní jednotka pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Při pořízení se zásoby **oceňují** pořizovací cenou, při spotřebě se ocení váženým aritmetickým průměrem nebo metodou FIFO. Zásoby získané bezplatně, přebytky zásob, odpad a zbytkové produkty se ocení reprodukční pořizovací cenou. Ocenění zásob **vlastní výroby** může být stanovena na úrovni přímých nákladů, vlastních nákladů výroby nebo vlastních nákladů výkonu, viz Tab. 2.1.

**Tab. 2.1 Úrovně ocenění zásob**

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
<b>Přímé náklady</b>
Výrobní režie
<b>Vlastní náklady výroby</b>
Správní režie
Zásobovací režie
<b>Vlastní náklady výkonu</b>
Odbytová režie
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>

*Zdroj: Ryneš, 2015, s.139*

**K rozvahovému dni** se zásoby ocení na nižší z úrovní pořizovacích nákladů a reálné hodnoty. V případě, že je nižší reálná hodnota, vytvoří účetní jednotka opravnou položku. Reálná hodnota nezohledňuje odhadované náklady na dokončení a uskutečnění prodeje.

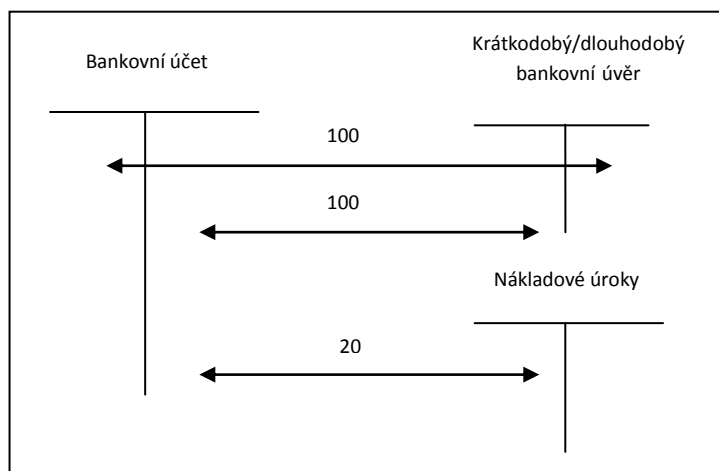
Účetní jednotka si může zvolit mezi dvěma metodami účtování zásob: **způsob A nebo způsob B**. Způsob A představuje průběžný systém, ve kterém účetní jednotka eviduje zásoby na příslušných účtech zásob, a jejich úbytky se alokují do nákladů. Při způsobu B (tzv. periodickém systému) se zásoby při jejich pořízení účtují přímo na nákladové účty.

## 2.7 Bankovní úvěry

České účetní předpisy rozlišují krátkodobé a dlouhodobé bankovní úvěry a krátkodobé finanční výpomoci. Krátkodobé bankovní úvěry se od dlouhodobých odlišují dobou splatnosti, která je do 12 měsíců od bilančního dne. U krátkodobých finančních výpomocí nejsou věřitelem banky, nýbrž jiné osoby či společníci obchodních společností. Může se rovněž jednat o dluhopisy s dobou splatnosti do jednoho roku.

Účtování bankovních úvěrů spočívá ve vzniku závazku a současném zvýšení peněz na bankovním účtu. Úroky jsou účtovány zvlášť prostřednictvím nákladového účtu. V Obr. 2.1 lze vidět bankovní úvěr, jehož jistina ve výši 100 jednotek je připsána na bankovní účet. Na konci roku je bankovní úvěr splacen, včetně úroku ve výši 20 jednotek.

**Obr. 2.1 Účtování bankovních úvěrů**



*Zdroj: Šteker a Otrusínová, 2013, s. 186*

## 2.8 Daň ze zisku

Daň z příjmu představuje pro účetní jednotku účetní náklad, který ovšem není daňově uznatelný. Základ daně pro výpočet daňové povinnosti nevyplývá přímo z účetnictví, ale získává se transformací výsledku hospodaření. Kromě splatné daňové povinnosti se pro účely správného a věrného zobrazení předmětu účetnictví taktéž využívá odložená daň z příjmů.

V České republice je problematika daně z příjmů upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Splatná daň se zaúčtuje jako náklad běžného období a současně jako závazek vůči finančnímu úřadu.

Postup zjištění splatné daně je naznačen v tabulce 2.2:

**Tab. 2.2 Postup výpočtu splatné daně**

–	Výnosy
	Náklady
=	Účetní výsledek hospodaření před zdaněním
+	Daňově neúčinné náklady
–	Daňově neúčinné výnosy
=	Základ pro výpočet daně I.
–	Odpočet ztráty minulých let
=	Základ pro výpočet daně II.
–	Odpočet darů
–	Další odpočty v souladu s §35 zákona o daních z příjmu
=	<b>Základ daně</b>
	Zaokrouhlený základ daně (na 1000 směrem dolů)
x	Sazba daně (19%)
=	<b>Daň z příjmů právnických osob</b>
–	Slevy na dani
=	<b>Daňová povinnost</b>
–	<b>Splatná daň z běžné činnosti</b>
–	<b>Splatná daň z mimořádné činnosti</b>

*Zdroj: Strouhal, 2011, s. 104*

Dle českých účetních předpisů je vyžadováno členění splatné daně na běžnou činnost a mimořádnou činnost. Pokud je celková daňová povinnost nulová (nebo vznikla daňová ztráta), tak se o daňové povinnosti se neúčtuje. **Zákon o daních z příjmu vyžaduje, aby účetní výsledek hospodaření nebyl vypočten na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).** Účetní jednotky účtující podle IFRS tedy musí vyjádřit účetní výsledek hospodaření před zdaněním podle zákona o účetnictví.



**Odložená daň** vzniká z důvodu rozdílného pojetí účetní a daňové hodnoty. Vznikají tak tzv. přechodné rozdíly zdanitelné nebo odčitatelné. Zdanitelné přechodné rozdíly vyústí ve zdanitelné částky v budoucím období a nazýváme je odložený daňový závazek. Odčitatelné přechodné rozdíly vyústí v částky odčitatelné od základu daně v budoucím období, a v tomto případě hovoříme o odložené daňové pohledávce. Výpočet odložené daně vychází z těchto přechodných rozdílů násobených daňovou sazbou, která bude platná v období, kdy bude závazek splatný či pohledávka realizována.

Typickým příkladem odloženého daňového závazku je vyšší účetní než daňová zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku. V případě opačného poměru jde o odloženou daňovou pohledávku.

## 2.9 Rozvaha

Rozvaha je stavový výkaz sestavovaný nejčastěji k poslednímu dni účetního období. Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování (vlastních a cizích) na straně druhé, viz Tab. 2.3. Zdroje financování se nazývají pasiva. (Ryneš, 2015). Jednotlivé položky jsou podrobně popsány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Formát rozvahy je přesně dán.

**Tab. 2.3 Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu**

AKTIVA	PASIVA
A. Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	A. Vlastní kapitál
B. Dlouhodobý majetek	A.I. Základní kapitál A.II. Kapitálové fondy A.III. Fondy ze zisku A.IV. Výsledek hospodaření minulých let A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	
B.III. Dlouhodobý finanční majetek	
C. Oběžná aktiva	B. Cizí zdroje
C.I. Zásoby	B.I. Rezervy
C.II. Dlouhodobé pohledávky	B.II. Dlouhodobé závazky
C.III. Krátkodobé pohledávky	B.III. Krátkodobé závazky
C.IV. Krátkodobý finanční majetek	B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
D.I. Časové rozlišení	C.I. Časové rozlišení
$\Sigma$ AKTIVA	$\Sigma$ PASIVA

*Zdroj: vlastní zpracování na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb.*

Aktiva jsou členěna podle obecně předpokládané likvidnosti a pasiva na vlastní a cizí zdroje.

Aktiva jsou rovněž vyjádřena v několika podobách:

- brutto hodnota, tzn. hodnota nesnížená o oprávky a opravné položky,
- korekce, která představuje oprávky a opravné položky,
- netto hodnota, jež je představována rozdílem mezi brutto hodnotou a korekcí,
- netto hodnota minulého účetního období.

Pasiva vyjadřují pouze stav běžného i minulého účetního období.

## 2.10 Výkaz zisku a ztrát

Výkaz zisku a ztrát je tokovým výkazem a podává přehled o nákladech a výnosech účetní jednotky. Stejně jako u rozvahy se uplatňuje tzv. akruální přístup, který vyžaduje, aby výkaz zachycoval pouze náklady a výnosy, které věcně a časově souvisí s daným obdobím.

Tento výkaz je vícestupňový (viz Tab. 2.4) a je tudíž možno nalézt několik stupňů výsledku hospodaření:

- *Provozní výsledek hospodaření* odráží schopnost firmy vytvářet kladný výsledek hospodaření ze své hlavní činnosti.
- *Finanční výsledek hospodaření* představuje rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady. U mnoha nefinančních společností bývá finanční výsledek hospodaření záporný.
- *Výsledek hospodaření za běžnou činnost* zahrnuje provozní a finanční výsledek hospodaření snížený o daň z příjmů.
- *Mimořádný výsledek hospodaření* je rozdílem mimořádných výnosů a nákladů, sníženým o daň z příjmů z mimořádné činnosti.
- *Výsledek hospodaření za účetní období* je součtem výsledku hospodaření za běžnou činnost a mimořádného výsledku hospodaření.

**Tab. 2.4 Výkaz zisku a ztrát**

+	obchodní marže
+	tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
-	provozní náklady
=	<b>PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>
+	výnosy z finanční činnosti
-	náklady finanční činnosti
=	<b>FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>
-	daň z příjmů za běžnou činnost
=	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST</b>
+	mimořádné výnosy
-	mimořádné náklady
-	daň z mimořádné činnosti
=	<b>MIMOŘÁDNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>
=	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ</b>

*Zdroj: Dluhošová, 2010, s. 58*

## 2.11 Příloha

Neodmyslitelnou součástí účetní závěrky je rovněž příloha, přestože jí v praxi není věnována dostatečná péče. Příloha představuje důležitou součást pro pochopení či zpřesnění údajů zobrazených v rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Zobrazuje nejenom jisté skutečnosti, u nichž lze kvantifikovat hodnotu, ale také skutečnosti, které mohou nastat a nejsou dosud spolehlivě ocenitelné.

Příloha obsahuje zejména:

- všeobecné informace o účetní jednotce,
- použité účetní metody,
- doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztrát.

## 2.12 Audit a výroční zpráva

Účetní závěrka musí být ověřena auditorem při splnění jedné z níže uvedených podmínek u akciové společnosti a dvou podmínek u ostatních společností za poslední dva roky:

- suma aktiv je více než 40 milionů Kč,
- čistý obrat je více než 80 milionů Kč (za 12 měsíců),
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je více než 50.

Účetní jednotky, které jsou ze zákona auditovány, jsou taktéž povinny vyhotovit výroční zprávu, která obsahuje:

- účetní závěrku,
- zprávu auditora,
- informace o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- informace o předpokládaném vývoji účetní jednotky,
- informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- informace o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- informace, zda účetní jednotka má organizační složku v zahraničí,
- další informace požadované podle zvláštních právních předpisů.

### 3 Účetní závěrka dle IAS/IFRS

#### 3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

S rostoucím propojováním mezinárodních trhů a globalizací ekonomiky se dostává do popředí snaha o harmonizaci účetnictví. V minulosti docházelo k regulaci účetnictví v jednotlivých zemích odděleně, proto vznikaly mnohdy velké rozdíly mezi účetnictvím, resp. účetními závěrkami jednotlivých zemí. V současnosti je snaha odstranit tento problém nesrovnatelnosti a nemožnosti hodnotit společnosti z různých národních prostředí pomocí třech směrů harmonizace.

Jedním z nich je **harmonizace** pomocí směrnic Evropské unie. Tyto směrnice však umožňovaly mnoho variant řešení a postupů a postupem času zastarávaly. Z tohoto důvodu v roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která preferuje harmonizaci pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Druhý z významných směrů mezinárodní účetní harmonizace je US GAAP, který představuje soubor národních účetních standardů USA. Od roku 2002 probíhá tzv. projekt konvergence, který má za cíl dosažení plné kompatibility IFRS a US GAAP. Tato práce se bude zabývat posledním ze směrů harmonizace - Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS.

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v 70. letech 20. století. V roce 1973 byl ustaven Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC a standardy vydané IASC jsou nazývány IAS – *International Accountitng Standards*. V roce 2001 začala pracovat Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB. Standardy vydané IASB nejsou nadále označovány pod zkratkou IAS, ale došlo ke změně v označování nově vydaných standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS – *International Financial Reporting Standards*. Návrhy a doporučeními se zabývá též *Poradní výbor* (IFRS Advisory Council). Dalším orgánem je Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, který řeší sporné účetní problémy a vydává interpretace pod zkratkou IFRIC (do roku 2000 vydávány výborem pod zkratkou SIC).

V České republice vykazují podle IFRS společnosti, které:

- mají cenné papíry kótované na burze,
- sestavují konsolidované účetní závěrky (tzn. společnosti se zahraniční mateřskou společností),
- se připravují na vydání kótovaných cenných papírů,
- odešly z burzy se záměrem se na ni vrátit,
- mají v úmyslu požádat o dotace z EU,
- sestavují závěrku podle IFRS dobrovolně např. pro potřeby investora, pro lepší zobrazení skutečného finančního stavu než podle ČÚP aj. (Paseková a Strouhal, 2012)

### 3.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec představuje základní teoretické východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Koncepční rámec zahrnuje definice, z nichž jednotlivé standardy vycházejí, čímž se stal důležitým předpokladem pro celkové pochopení všech následujících standardů.

Koncepční rámec vymezuje:

- uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby,
- cíl účetní závěrky,
- základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu. (Paseková a Strouhal, 2012)

Pokud určitá oblast není upravena standardem, vychází se z obecných principů obsažených v koncepčním rámci. V ojedinělých případech může dojít ke konfliktu tvrzení, ve kterém má přednost tvrzení standardu před koncepčním rámcem.

Účetní závěrka je určena a přizpůsobována zejména **externím uživatelům**. Mezi nejčastější uživatele patří investoři – ať už současní nebo potencionální, dále věřitelé, dodavatelé, konkurenční společnosti, stát aj.

**Cílem účetní závěrky** je poskytnout informace o finanční situaci, výkonnosti a o změnách ve finanční situaci daného subjektu pro již zmíněný široký okruh uživatelů. Cílem naopak není poskytovat informace pro daňové účely.

### 3.2.1 Předpoklady a definice

Mezi **základní předpoklady sestavení účetní závěrky** patří:

- aktuální princip,
- předpoklad trvání společnosti,
- periodicita vykazování,
- věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

Aktuální princip představuje zobrazení účetního případu v období, s nímž věcně a časově souvisí (nikoliv kdy proběhly peněžní toky). Pokud vznikla nejistota o budoucím trvání společnosti, je tato společnost povinna tuto skutečnost spolu s důvody uvést v účetní závěrce. Dle IAS 1 vede správná aplikace IFRS k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti. V určitých situacích však může účetní jednotka dojít k závěru, že aplikace některého ustanovení IFRS může být zavádějící. V tomto případě se může odklonit od aplikace dílčího ustanovení a zároveň uvede důvod tohoto odklonu v komentáři k účetní závěrce.

Jak již bylo zmíněno, definice **základních prvků účetní závěrky** vychází z koncepčního rámce. Jsou rozlišovány prvky vztahující se k vyjádření finanční situace a prvky vztahující se k výkonnosti.

*Definice prvků vztahujících se k vyjádření finanční situace:*

**Aktivum** je ekonomický zdroj, který je výsledkem minulých událostí a s dostatečnou jistotou se očekává, že přinese pro společnost budoucí ekonomický prospěch. Dále musí být aktivum spolehlivě ocenitelné a není rozhodující vlastnické právo k tomuto aktivu.

**Závazek** představuje současnou povinnost, která vznikla v minulosti a s dostatečnou jistotou se očekává, že vyústí k odlivu zdrojů při vypořádání. Závazek musí být spolehlivě ocenitelný.

**Vlastní kapitál** je zbytkový podíl aktiv po odečtení všech závazků.

*Definice prvků vztahujících se k vyjádření výkonnosti:*

**Výnosy (Income)** představují zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví zvýšením aktiv nebo snížením závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Výnosy (Income) lze rozlišovat na **revenues a gains**. Revenues jsou výnosy z běžné činnosti a gains představují přínosy, které společnost nemá pod kontrolou a které vyplývají z vedlejší činnosti. Pro zobrazení v účetní závěrce musí být výnosy spolehlivě měřitelné a musí existovat dostatečný stupeň pravděpodobnosti jejich výskytu.

**Náklady (Expenses)** jsou snížením ekonomického prospěchu, které vyústí ve zvýšení závazku, úbytku aktiv či snížení užitečnosti aktiv, a které vede k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. Náklady (Expenses) zahrnují **expenses** v užším pojetí, **losses a cost**. Expenses v užším pojetí jsou protipólem revenues a představují náklady z běžné činnosti. Losses jsou naopak protipólem gains, tedy náklady z vedlejší činnosti. Cost tvoří náklady na pořízení aktiv. Pro zobrazení v účetní závěrce musí být náklady spolehlivě měřitelné, musí rovněž existovat dostatečná míra pravděpodobnosti jejich výskytu s ohledem na princip opatrnosti a náklady by měly být vykázány v souvislosti s konkrétními výkony.



### 3.2.2 Výchozí koncepce oceňování

Koncepční rámec nepreferuje žádnou z níže zmíněných oceňovacích základů, pouze konstatuje, že nejčastěji používanou základnou jsou historické ceny.

V koncepčním rámci jsou uvedeny následující oceňovací základny, viz obrázek 3.1 :

Obr. 3.1 Koncepce oceňování

	Aktiva – ocenění	Závazky - ocenění
<b>Historická cena</b>	náklady vynaložené při pořízení, popř. odhadnutá částka, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době pořízení	částka, kterou bude nutno vynaložit na jejich úhradu
<b>Běžná cena (reprodukční) cena</b>	částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době	nediskontovaná částka, kterou by bylo třeba v současné době uhradit při běžném podnikání
<b>Realizovatelná (prodejní) cena</b>	částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za obvyklých podmínek	nediskontovaná částka, kterou bude potřeba v současné době uhradit při běžném podnikání.
<b>Současná hodnota</b>	současná (diskontovaná) hodnota budoucího čistého peněžního příjmu, kterou společnost z aktiva získá v budoucnu za obvyklých podmínek	současná (diskontovaná) hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, který se očekává, že bude vynaložen pro vypořádání závazku při běžném podnikání

Zdroj: Paseková a Strouhal, 2012, s. 20

Dalším typem ocenění je **reálná hodnota**, kterou nedefinuje koncepční rámec, ale standard IFRS 13 – *Ocenění v reálné hodnotě* s účinností od 1. 1. 2013. Reálná hodnota je zde definována jako „cena, která by měla být získána při prodeji aktiva nebo uhrazena při jeho převodu k datu ocenění v běžné transakci mezi účastníky trhu“. Reálná hodnota se získá ideálně z aktivního trhu (pokud existuje), dále srovnáním či diskontováním peněžních toků.

### 3.3 Prezentace účetní závěrky

Smyslem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích společnosti širokému okruhu uživatelů. Z informací získaných z účetní závěrky čerpají mimo jiné samotné společnosti jak při ekonomickém rozhodování, tak při predikci budoucnosti.

Sestavením účetní závěrky se zabývá zejména standard IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*, Koncepční rámec a standard IFRS 1 – *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Pro mezitímní účetní závěrku je sestaven samostatný standard IAS 34 – *Mezitímní účetní závěrka*. Také výkaz cash flow je řešen samostatně v IAS 7 – *Výkaz o peněžních tocích*.

#### 3.3.1 IAS 1 - Prezentace účetní závěrky

Cílem standardu je srovnatelnost účetní závěrky jak v čase, tak mezi společnostmi. Věnuje se zejména obecným úvahám, návodům na sestavení a minimálním požadavkům na obsah účetní závěrky.

Součástí účetní závěrky, které jsou upravovány standardem IAS 1:

- výkaz o finanční situaci ke konci období,
- výkaz o úplném výsledku za období,
- výkaz změn vlastního kapitálu za období,
- výkaz o peněžních tocích za období,
- příloha obsahující souhrnné informace ohledně využitých účetních politik a další bližší informace k výkazům.

Oproti české účetní závěrce nemají výkazy předepsaný formát. Standard pouze určuje minimální požadované informace. Účetní závěrka zachycuje údaje minimálně za dvě období.

## Výkaz o finanční situaci

Výkaz o finanční situaci zobrazuje majetek, který má společnost k dispozici, a zdroje jeho krytí. Vypovídací schopnost rozvahy určuje způsob ocenění, vhodně zvolená kritéria pro sumarizaci a řazení aktiv a pasiv. Účetní jednotka musí vykazovat minimálně položky uvedené v Tab. 3.1.

**Tab. 3.1 Minimální náležitosti výkazu o finanční situaci**

AKTIVA	PASIVA
Pozemky, budovy, zařízení	Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky
Investiční majetek	Rezervy
Nehmotný majetek	Finanční závazky
Finanční aktiva	Odložené daňové závazky
Investice vykazované ekvivalenční metodou	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Upsaný kapitál a rezervy určené vlastníkům
Zásoby	Menšinové podíly
Obchodní a jiné pohledávky	Souhrn závazků klasifikovaných za účelem držení pro prodej
Peníze a jejich ekvivalenty	
Aktiva držená k prodeji (IFRS 5)	

*Zdroj: Krupová, 2009, s. 27*

Existují dva formáty sestavení rozvahy a účetní jednotka se může rozhodnout, který bude používat. Horizontální forma je postavena na bilanční rovnici, kde suma aktiv se rovná sumě pasiv. Vertikální forma vychází z modifikace bilanční sumy, tj. vlastní kapitál je roven sumě aktiv po odečtení sumy závazků.

Pro věrné zobrazení skutečnosti je rovněž důležité správné členění na dlouhodobý a krátkodobý majetek a závazky. Je zde možnost členění dle likvidnosti, pokud by vedlo k relevantnějším informacím. Aktiva a závazky, které nesplní podmínky krátkodobosti, je nutno zařadit do dlouhodobých.

Krátkodobým aktivem je aktivum splňujícím kterékoliv z těchto kritérií:

- realizace anebo spotřeba aktiva během jednoho výrobního cyklu,
- držení aktiva za účelem obchodování,
- realizace aktiva během dvanácti měsíců od rozvahového dne,
- jedná se o peníze nebo jejich ekvivalent.

Krátkodobým závazkem je závazek splňující kterýkoliv z těchto kritérií:

- úhrada je očekávána během jednoho výrobního cyklu,
- držení za účelem obchodování,
- splatnost nastane anebo má nastat během dvanácti měsíců od bilančního dne,
- účetní jednotka nemá bezpodmínečné právo odložit splatnost závazku na dobu delší než dvanáct měsíců.

Standards upravující jednotlivé položky specifikují další požadavky na zveřejnění v rozvaze či v komentáři. Pokud standard nestanoví jinak, je zakázána kompenzace aktiv a závazků.

### Výkaz o úplném výsledku za období

Úplný výsledek hospodaření je vyjádřením souhrnu výsledku hospodaření vykázaného z výsledovky a ostatního úplného výsledku zahrnující náklady a výnosy, které nejsou vykázané ve výsledovce.

Společnost má možnost úplný výsledek prezentovat dvěma způsoby:

- v rámci jednoho výkazu, který zahrnuje výsledovku doplněnou o ostatní úplný výsledek hospodaření,
- ve dvou samostatných dokumentech.

Stejně jako u rozvahy stanovuje standard minimální požadavky na obsah výkazu, kterými jsou: (viz Tab. 3.2)

**Tab. 3.2 Minimální požadavky ve výkazu o úplném výsledku hospodaření**

výnosy
finanční náklady
podíl na zisku a ztrátě přidružených společností a společných podniků konsolidovaných podle ekvivalenční metody
daň z příjmu
zisk (ztráta) z ukončovaných činností
zisk (ztráta) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností
<b>ZISK/ZTRÁTA ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ</b>
jednotlivé položky ostatního úplného výsledku
podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniků účtovaných metodou ekvivalence
<b>ÚPLNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ CELKEM</b>

*Zdroj: Dvořáková, 2014, s. 279*

Náklady se mohou členit druhově nebo účelově. Druhové členění agreguje náklady podle podstaty, např. odpisy, mzdy apod. Výhodou je objektivnost, jednoduchost a menší závislost na odborném odhadu. Účelové členění klasifikuje náklady například jako náklady na správní činnost, náklady na odbyty apod. Výhodou je vyšší užitečnost pro uživatele výkazů, nevýhodou závislost na odhadu, který je subjektivní.

Mimořádné náklady nejsou tolerovány a jsou součástí běžných položek.

Minimální požadavky na vykázání ve výkazu o finanční situaci dle zvoleného členění nákladů jsou zobrazeny v Tab. 3.3.

**Tab. 3.3 Výkaz o úplném výsledku hospodaření s využitím druhového a účelového členění nákladů**

DRUHOVÉ ČLENĚNÍ		ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	
Tržby		Tržby	
Ostatní provozní výnosy		Náklady prodeje	
Změna stavu zásob vlastní výroby		Hrubý zisk (marže)	
Aktivace		Ostatní výnosy	
Spotřeba surovin a materiálu		Odbytové náklady	
Osobní náklady		Správní náklady	
Odpisy		Ostatní náklady	
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení		Finanční náklady	
Ostatní provozní náklady		Zisk z přidružených podniků	
Finanční náklady		<b>Zisk před zdaněním</b>	
Zisk přidružených podniků		Daň ze zisku	
<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>Zisk za období</b>	
Daň ze zisku		Alokace zisku:	
<b>Zisk za období</b>		Mateřská společnost	
Alokace zisku:		Minoritní akcionáři	
	Mateřská společnost		
	Minoritní akcionáři		

*Zdroj: Dvořáková, 2014, s. 284*

## Výkaz změn vlastního kapitálu

Společnost by měla v tomto samostatném výkazu zveřejnit:

- čistý zisk nebo ztrátu za období,
- pro každou z položek vlastního kapitálu vliv změn v účetních pravidlech a oprav zásadních chyb,
- celkový zisk a ztrátu přiřaditelnou menšinovým podílům a většinovým vlastníkům,
- porovnání počáteční a konečné účetní hodnoty pro každou z komponent vlastního kapitálu,

- porovnání počáteční a konečné účetní hodnoty nerozděleného zisku a ztráty,
- kapitálové transakce s vlastníky a zvlášť výplaty z vlastního kapitálu vlastníkům,
- analýzu pohybů v hodnotách položek na začátku a na konci účetního období pro každou třídu vlastního kapitálu a všechny fondy.

## Výkaz cash flow

Oproti rozvaze, kde je vyžadován aktuální princip, je ve výkazu cash flow zobrazen tok peněžních prostředků. Výkaz může být sestaven **přímo**, tzn. přesným sledováním příjmů a výdajů peněz a peněžních ekvivalentů, nebo **nepřímo** pomocí úprav informací získaných z rozvahy. Výkaz cash flow umožní uživatelům sledovat, z jakých zdrojů (tzn. z interní výdělečné činnosti nebo externích zdrojů) byly peněžní prostředky a ekvivalenty získány. Taktéž lze s jeho pomocí zjistit, zda byly tyto prostředky použity k pořízení majetku, ke splacení závazků či výplatě dividend apod.

## Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce je velmi obsáhlá a podrobná. Zobrazuje informace požadované standardy, které nebyly doposud zveřejněny v jiném výkazu. Každá významná položka ve výkazech by měla uvést odkaz na související informace v příloze. Příloha by měla být sestavována v tomto pořadí:

- prohlášení o souladu s IFRS,
- přehled použitých účetních politik,
- podpůrné informace o položkách prezentovaných v jednotlivých výkazech v pořadí, ve kterém jsou v těchto výkazech uvedeny jednotlivé řádky,
- jiná zveřejnění, včetně:
  - podmíněných závazků a nevykázaných smluvních povinností
  - nefinančních zveřejnění. (Krupová, 2009)

### 3.3.2 Individuální a konsolidovaná účetní závěrka

Do konce roku 2012 byla individuální i konsolidovaná účetní závěrka řešena ve standardu IAS 27. Standard IAS 27 byl 1. 1. 2013 novelizován a od tohoto data se zabývá pouze individuální účetní závěrkou. Konsolidovanou účetní závěrkou se zabývá nový standard IFRS 10.

Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená **za skupinu podniků**, přičemž tato skupina podniků vystupuje jako samostatná ekonomická jednotka. Skupina podniků zahrnuje mateřskou společnost a všechny její dceřiné společnosti. Za dceřiné společnosti lze považovat podniky, v nichž má mateřská společnost kontrolu, tzn. více jak 50 % hlasovacích práv. Kontrola existuje i v případě dosažení alespoň poloviny hlasovacích práv na základě dohod s jinými investory, dále při pravomoci ovládat provozní a finanční politiku dceřiné společnosti na základě dohod nebo při pravomoci jmenovat či odvolávat většinu členů představenstva či obdobného řídicího orgánu.

Za předpokladu splnění níže uvedených podmínek, nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku mateřská společnost, která:

- je sama plně nebo částečně vlastněnou dceřinou společností,
- nemá veřejně obchodovatelné dluhové ani kapitálové nástroje,
- nepředkládá účetní závěrku orgánu dohledu za účelem emise dluhových či kapitálových nástrojů na veřejném trhu,
- je podřízena jiné mateřské jednotce, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS.

### 3.3.3 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Standard IFRS 1 je klíčový pro společnosti přecházející na účtování dle mezinárodních standardů. Taktéž se využívá pro mezitímní účetní závěrky v souladu se standardem IAS 34. Cílem IFRS 1 je sestavení účetní závěrky v souladu se všemi platnými standardy, což zahrnuje jejich **retrospektivní aplikaci** ve znění platném v současné úpravě. Vyžaduje se tedy detailní znalost nejenom standardu IFRS 1, ale i všech ostatních standardů.

První účetní závěrka společnosti musí obsahovat **minimálně dvě účetní období**. Pokud tedy společnost přechází na IFRS k 31. 12. 2013, zahajovací rozvaha bude sestavena

k datu 1. 1. 2012. Důležité je, že zahajovací rozvaha i obě rozvahy budou sestaveny dle standardů platných k 31. 12. 2013. Veškeré úpravy v zahajovací rozvaze (vzniklé z titulu přechodu na IFRS) jsou účtovány proti nerozděleným výsledkům minulých let. Zahajovací rozvaha nespadá pod informační povinnost.

**Úpravy vznikající při přechodu na IFRS:**

- **Zařazení** nových aktiv, jejichž uznání je vyžadováno, například:
  - aktiva a závazky plynoucí z finančního leasingu u nájemce,
  - všechny finanční deriváty,
  - rezervy požadované IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, pokud je společnost v minulosti netvořila,
  - odložená daňová aktiva a závazky vykazovaná dle IAS 12 – *Daň ze zisku*.
- **Vyřazení** aktiv a závazků z rozvahy, jejichž uznání IFRS nepovolují, například:
  - výzkum ve vlastní režii,
  - zřizovací výdaje,
  - reklama a propagace,
  - školení zaměstnanců,
  - výdaje na přesídlení společnosti,
  - rezervy na obecná rizika nebo budoucí provozní ztráty,
  - pohledávky za náhrady škod a jiné pohledávky, které nejsou dostatečně jisté,
  - majetek, který přestal splňovat definici aktiv.
- **Reklasifikace** aktiv a závazků, které byly vykázány jako jiný typ aktiva, závazků nebo vlastního kapitálu podle pravidel, které podnik dosud používal a bude je vykazovat i nadále podle IFRS, avšak pod jiným názvem nebo v jiné části rozvahy. (Paseková a Strouhal, 2012)

Výsledkem prvního převodu na IFRS je vždy jiný výsledek hospodaření běžného i minulých období, odlišné ocenění i struktura aktiv a závazků a tím pádem i jiná bilanční suma.



Implementace IFRS představuje časově náročný děj a práce na prvním převodu lze rozdělit do několika etap:

- příprava společnosti na první přechod,
- analýza účetní závěrky sestavené podle ČÚP,
- analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech,
- určení hranice významnosti pro první převod se provádí s cílem zabránit nárůstu převodu do nezvladatelných rozměrů
- podrobná analýza peněžních částek u převáděných položek,
- volba oceňovacích základů a účetních politik,
- vlastní převod účetní závěrky na IFRS,
- sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy.

Standard povoluje **18 volitelných a 5 povinných výjimek** z aplikace ostatních IAS/IFRS.

Těmi povinnými, které přímo zakazují retrospektivní aplikaci, jsou:

- Nevykázání finančních aktiv a finanční závazků - není povolena zpětná aplikace IAS 39 – *Finanční nástroje*. Vykázání platí pouze pro deriváty držené k datu přechodu.
- Zahajovací rozvaha nebude zohledňovat zajištění, pokud nesplňuje požadavky IAS 39.
- V případě vyjádření minoritních kapitálových účastí musí být splněny požadavky IAS 27 – *Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka*.
- V případě klasifikace a oceňování finančních aktiv musí účetní jednotka posoudit, zda finanční aktiva splňují kritéria podle IFRS 9 k jejich ocenění zůstatkovou hodnotou.
- V případě vložených derivátů je nutné v souladu s IFRS 9 posoudit, zda se musí oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat na základě podmínek, které existovaly k datu uzavření smlouvy.

Mezi dobrovolné výjimky patří:

- *Podnikové kombinace*

Pro podnikové kombinace, k nimž došlo před datem zahajovací rozvahy podle IFRS není povinnost aplikovat IFRS 3 – *Podnikové kombinace*. Pokud se však účetní jednotka rozhodne na některou z kombinací využít IFRS 3, tak jej musí aplikovat i na všechny ostatní podnikové kombinace.

- *Domnělá pořizovací cena*

Pokud se účetní jednotka rozhodne ke dni zahajovací rozvahy přecenit vybrané položky *pozemků, budov a zařízení* na reálnou hodnotu, tak lze tuto hodnotu poté pokládat za výchozí ocenění modelu pořizovací ceny.

- *Zaměstnanecké požitky*

Výjimka se týká plánu definovaných požitků dle IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*, kde je povoleno pracovat se zisky a ztrátami podle pojišťovacích přepočtů. Tzn., že mohou být účtovány podle předcházejících předpisů, nikoliv podle IFRS.

- *Kumulativní rozdíly z převodu závěrky na jinou měnu*

Společnost, která vykazovala dle původních předpisů v rozvaze tzv. fond z kurzových rozdílů, může tento fond vynulovat proti nerozděleným ziskům. Důvodem výjimky je vysoká náročnost převodu na požadavky dle IAS 21 – *Dopady změn směnných kursů*.

- *Složené finanční nástroje*

IFRS 1 umožňuje neoddělovat složené finanční nástroje za předpokladu, že závazková složka tohoto nástroje je již splacena.

- *Aktiva a závazky dceřiných společností, přidružených a společných podniků*

Oceňování aktiv a závazků dceřiných společností, přidružených a společných podniků nemusí být přepracována v samostatné účetní závěrce dle IFRS za předpokladu, že na IFRS přechází dříve či později než mateřská společnost.

- *Zařazení dříve vykázaných finančních nástrojů*

V případě dříve uznaných finančních nástrojů je možno ponechat klasifikaci odpovídající standardu IAS 39.

- *Úhrady vázané na akcie*

V případě úhrad vázaných na akcie (typicky zaměstnanecké akciové a opční programy) nemusí být aplikován IFRS 2, a to u programů zahájených před 7. 11. 2002 nebo zahájených po tomto datu, pokud již zaměstnancům vznikl nárok na tyto akcie před datem zahajovací rozvahy a 1. 1. 2005.

- *Pojistné smlouvy*

Je možnost využít přechodná ustanovení v IFRS 4 – *pojistné smlouvy*, jež se týkají změn v účetní politice, které vyplývají ze vstoupení IFRS 4 v účinnost.

- *Závazky související s vyřazením obsažené v pořizovací ceně pozemků, budov a zařízení*  
Při ukončování provozu, uvedení do původního stavu a obdobných závazcích nemusí být uplatněn IFRIC 1, který požaduje, aby o změny v těchto závazcích byla upravena pořizovací cena. Následně pak musí být závazek oceněn dle IAS 37.
- *Leasingy*  
Společnosti nemusí zpětně aplikovat IFRIC 4 – *Určení, zda smlouva obsahuje leasing* zpětně. Lze tudíž určit, zda smlouva obsahuje leasing až na základě okolností k datu zahajovací rozvahy.
- *Oceňování finančních aktiv a finančních závazků při prvotním vykázání ve fair value*  
Tato výjimka zahrnuje možnost volby, od jakého data je možno aplikovat konkrétní odstavec IAS 39, který se týká postupů při oceňování finančních aktiv a závazků při neexistenci aktivního trhu.
- *Finanční nebo nehmotná aktiva vykazována podle IFRIC 12 – smlouvy o poskytování licencovaných služeb*  
Postup, který lze aplikovat v situaci, kdy je pro určitou smlouvu neproveditelná zpětná aplikace k datu zahajovací rozvahy, je uveden v IFRIC 12.
- *Ocenění investic do dceřiných podniků*  
Pořizovací cenu investice lze stanovit jako pořizovací cenu dle požadavků IFRS, reálnou hodnotu k datu přijetí IFRS nebo cenu dle původních účetních principů.
- *Výpůjční náklady*  
Je možno uplatnit přechodné opatření obsažené v IAS 23 – *Výpůjční náklady* ve znění platném do účinnosti novely platné od 1. 1. 2009. Pokud se účetní jednotka rozhodne používat nová pravidla, musí je použít ve všech případech.
- *Převod majetku zákazníkům*  
Při převodu majetku zákazníkům je možné využít aplikaci IFRIC 18 před datem 1. 7. 2009.
- *Vypořádání finančních závazků s kapitálovou komponentou*  
Při vypořádání finančních závazků s kapitálovou komponentou je možnost aplikovat přechodné ustanovení IFRIC 19.
- *Hyperinflační funkční měna*  
Účetní jednotka, která přechází na IFRS k datu normalizace měny nebo později, může k tomuto datu zvolit ocenění veškerých aktiv a závazků držených před normalizací ocenění ve fair value, které vyjadřuje cenu jejich pořízení. (Ficbauer, 2012)

### 3.3.4 Srovnání s českou legislativou

Účetní závěrka se dle IFRS skládá z pěti výkazů uvedených v kapitole 3.3.1. České předpisy na rozdíl od IFRS nevyžadují povinně u všech společností výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. V českých výkazech je požadována formální úplnost a nepřihlíží se k důležitosti informací jako tomu je v IFRS. Jednotlivé výkazy sestavené podle IFRS nemají stanovený závazný formát. Jsou stanoveny pouze minimální požadavky na vykazování. Dle české legislativy je oproti tomu nutné dodržovat nejen formát, ale i uspořádání a označování jednotlivých položek.

Koncepční rámec IFRS definuje základní složky účetní závěrky (aktiva, závazky, náklady, výnosy a vlastní kapitál). Česká legislativa tyto pojmy nikde nedefinuje, ačkoli je taktéž využívá. Naopak jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát jsou jmenovitě definovány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. §5-38a, dále závazně stanoví uspořádání položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty v Příloze č. 1, 2, 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. v platném znění.

IFRS v rámci koncepčního rámce upravuje situaci prvního přechodu na účtování podle IFRS, česká legislativa tuto problematiku nijak neřeší.

Oproti českým účetním předpisům (ČÚP) nepřipouští IFRS vykazování mimořádných položek. Vzájemná kompenzace aktiv a závazků je taktéž zakázána, pokud to výslovně určitý standard nepovolí. ČÚP rovněž zakazují kompenzaci, s výjimkou případů definovaných ve vyhlášce (např. účtování s finančním úřadem z titulu daní).

## 3.4 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Standard IAS 8 se zabývá situacemi, kdy u účetní jednotky dojde ke změně účetní politiky, účetního odhadu nebo dojde ke zjištění chyby. K tomuto standardu je nutné přihlédnout i v období prvního přijetí IFRS.

Řešením těchto změn může být **retrospektivní nebo prospektivní aplikace**. Retrospektivní aplikací je nutné změnu nebo opravu provést taktéž ve výkazech v minulých obdobích. Prospektivní aplikace se projeví pouze ve výkazech běžného nebo následujícího období.

Jsou rozlišovány 3 základní skutečnosti a jejich řešení:

- *Změna účetní politiky:* retrospektivní aplikace  
Výsledkem jsou přepracované výkazy za předcházející období tak, jakoby tohle nové účetní pravidlo bylo vždy používáno.
- *Změna v účetním odhadu:* prospektivní aplikace  
Dochází k zpřesnění původních předpokladů. Tyto předpoklady vycházejí z nových poznatků a nejsou tudíž opravami chyb.
- *Opravy chyb:* retrospektivní aplikace  
Jedná se o chyby v minulých účetních výkazech, které z tohoto důvodu nelze nadále považovat za spolehlivé. Jedná se zejména o matematické chyby, přehlédnutí, nesprávné použití účetních politik nebo zpronevěra.

### 3.4.1 Srovnání s českou legislativou

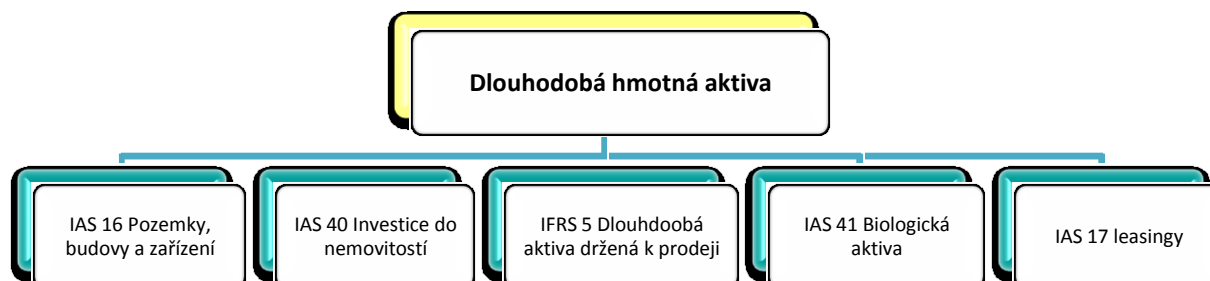
Česká účetní legislativa se touto problematikou příliš nezabývá. České společnosti zahrnou vliv změny účetního pravidla a opravy chyb do mimořádných nákladů a výnosů běžného období. Oproti IFRS nejsou srovnávací údaje přepracovány. U změny v účetním odhadu se stejně jako v IFRS využívá prospektivní aplikace.

## 3.5 Dlouhodobá hmotná aktiva

Dlouhodobým hmotným majetkem se zabývá několik standardů. Za nejdůležitější lze považovat standard IAS 16- *Pozemky, budovy a zařízení*, který se týká aktiv používaných za účelem výroby, dodání zboží či služeb, pronájmu nebo z administrativních důvodů. Předpokládané využití je delší než 1 účetní období. Nemovitosti držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení řeší standard IAS 40 – *Investice do nemovitosti*. Standard IFRS 5 - *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji* se zabývá aktivy, kde bude účetní hodnota získána zpět pravděpodobně prodejem než pokračujícím užíváním. Samostatně jsou řešena biologická aktiva ve standardu IAS 41 – *Biologická aktiva*. Aktiva

pořízená formou finančního leasingu jsou z části řešena v IAS 16 (klasifikace, odpisování), ale zejména jejich ocenění při prvotním rozpoznání je řešeno v samostatném standardu IAS 17 – *Leasingy*.

Obr. 3.2 Dlouhodobá hmotná aktiva



*Zdroj: vlastní zpracování*

IAS 16 definuje **pozemky, budovy a zařízení** jako hmotná aktiva, která:

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami nebo k administrativním účelům,
- dle očekávání budou využívána během více než jednoho účetního období. (Dvořáková, 2014)

Majetek je jako dlouhodobý vykázán, pokud jsou náklady na jeho pořízení spolehlivě měřitelné a je pravděpodobné generování budoucích ekonomických užitků.

Do dlouhodobého hmotného majetku se dle IAS 16 řadí i **významné náhradní díly** s dobou použitelnosti alespoň jeden rok.

**Při pořízení** se aktivum oceňuje pořizovacími náklady, které zahrnují zejména nákupní cenu (včetně cla a nerefundovatelných daní), přímo přiřaditelné náklady (mzdy, příprava místa, doprava, instalace apod.), náklady na likvidaci, výkony ve vlastní režii a náklady na záběh výroby. Pokud jsou s pořízením spojeny úroky z úvěru, lze je zahrnout do pořizovací ceny dle IAS 23 - *Výpůjční náklady*.

Za **technické zhodnocení** lze považovat výdaje, které zvýší užitečnost aktiva (prodlouží životnost, sníží náklady na provoz apod.).

**K rozvahovému dni** jsou aktiva oceněna dle modelu pořizovací ceny nebo modelu přecenění na fair value. Podle **modelu pořizovací ceny** jsou aktiva evidovaná v historické ceně snížené o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (které jsou řešeny ve

standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*). Účetní jednotka se může rozhodnout, že přecení dlouhodobá hmotná aktiva dle **modelu fair value** na reálnou hodnotu. Oproti modelu pořizovací ceny lze tímto modelem přecenit aktivum také směrem nahoru, a to prostřednictvím vlastního kapitálu. V rámci jedné vykazované rozvahové položky (např. pozemky) nelze zároveň kombinovat oba modely ocenění.

**Odpisy** představují alokaci pořizovací ceny do nákladů společnosti nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv (v případě aktivace vlastních nákladů vyráběných aktiv). Odpisování je pozastaveno mimo jiné při zařazení mezi aktiva držená k prodeji podle standardu IFRS 5 a naopak ho nelze pozastavit při nevyužívání aktiva (vyjma výkonových odpisů, kdy odpis bude roven nule).

Povinností účetní jednotky je využít tzv. **komponentní přístup** k odpisování, který spočívá v oddělení významné části aktiva s rozdílnou dobou použitelnosti. Tato významná část se poté samostatně odpisuje. Tato skutečnost má logický důsledek – neuznávání rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

Mezi základní odpisové metody patří časové a výkonové odpisy.

Časové odpisy se dále rozlišují na **lineární odpisy** (konstantní odpis po celou dobu životnosti aktiva) a **zrychlené odpisy** (rychlejší odpisování v počátečních letech, výše odpisu dále klesá). Mezi nejznámější metody zrychleného odpisování patří metoda DDB, která pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. **Výkonové odpisy** závisí na množství provedených výkonů v jednotlivých letech a odhadu množství produkce po celou dobu životnosti aktiva.

$$odpis_{lineární} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti}} \quad (3.1)$$

$$odpis_{DDB} = 2 \times \frac{100}{\text{doba odepisování}} \times \text{zůstatková cena} \quad (3.2)$$

$$odpis_{výkonový} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) \times \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}} \quad (3.3)$$

Pojem **zbytková hodnota** vyjadřuje částku, kterou by účetní jednotka mohla získat nyní, za předpokladu, že by se aktivum nacházelo v takovém stavu, jako na konci využívání aktiva. Zbytková hodnota a doba použitelnosti by se měly dle IAS 8 každoročně přezkoumávat a případné změny odhadů se promítají pouze prospektivně.

### 3.5.1 Srovnání s českou legislativou

O dlouhodobý majetek se z pohledu IFRS jedná v případě, že aktivum přinese budoucí ekonomický užitek a pořizovací cenu lze spolehlivě určit. České účetní předpisy (ČÚP) neřeší budoucí ekonomický užitek, ale pořizovací cena musí překročit hranici stanovenou účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Při ocenění pořizovaného majetku mohou vzniknout rozdíly oproti ČÚP. Jedná se zejména o tvorbu rezerv, které zvyšují pořizovací náklady dlouhodobého aktiva, dále problematika aktivace úroků, zohlednění časové hodnoty peněz při odložené platbě a alternativní přístupy k zachycení dotací na pořízení aktiv. (Dvořáková, 2014)

Náhradní díly dle ČÚS jsou až na výjimky klasifikovány jako zásoby, dle IFRS se významné náhradní díly řadí do dlouhodobého majetku dle IAS 16.

Komponentní odpisování a zohlednění zbytkové hodnoty ČÚP povolují, ale IFRS je přímo vyžaduje. Rozdílný pohled je i na osobu, která může majetek odpisovat. Dle ČÚP je to osoba, která má k majetku vlastnické či jiné právo, podle IFRS je rozhodující kdo dané aktivum ovládá a kontroluje.

Přecenění na reálnou hodnotu není dle ČÚP možné. IFRS naopak povoluje přecenění i směrem nahoru.

Další rozdíl může vzniknout u generálních prohlídek, které se pravidelně opakují. Dle IFRS se náklady na tyto generální prohlídky vykazují samostatně a odpisují se. Podle ČÚP se na prohlídky tvoří rezerva, ale jen v případě, kdy účetní jednotka nevyužívá komponentní odpisování. Pokud jej využívá, tak lze náklady na generální opravy aktivovat stejně jako v IFRS.



### 3.6 Leasingy

Standard IAS 17 – *Leasingy* se zabývá odlišením finančního od operativního leasingu a stanovením postupů účetního zachycení a vykázání. IAS 17 řeší veškeré leasingy s výjimkou leasingů za účelem těžby nerostných surovin a licenčních smluv na filmy, patenty apod.

Leasing je ve standardu definován jako dohoda, v níž pronajímatel poskytuje nájemci právo používat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období. **Finanční leasing** vzniká na základě smlouvy, která převádí všechna rizika a užitky spojené s užíváním aktiva na nájemce. Pro klasifikaci leasingu jako finančního leasingu není rozhodující, zda dojde po skončení leasingu k převedení vlastnického práva, ale zda má nájemce předkupní právo na odkoupení aktiva po skončení leasingu. Přenesení rizik spojených s používáním aktiva je spojeno s tím, že nájemce nemá prakticky možnost leasing ukončit, aniž by nesl ztráty a rizika tímto způsobené. V opačném případě se jedná o operativní leasing. (Dvořáková, 2014)

Mezi hlavní indikátory ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu patří:

- převedení vlastnictví k pronajaté věci ke konci nájemní doby,
- možnost nájemce koupit aktivum po skončení leasing za zvýhodněnou cenu,
- doba leasingu představuje významnou část ekonomické životnosti aktiva,
- na počátku leasingu je hodnota minimálních leasingových plateb rovna alespoň reálné hodnotě pronajatého aktiva,
- zvláštní povaha pronajímaného majetku, který je nevyužitelný u jiného nájemce bez provedení zásadních úprav.

#### Účetní zachycení finančního leasingu

**Pronajímatel** vykáže aktivum jako pohledávku v hodnotě čisté investice do leasingu. Čistou investici získáme diskontováním hrubé hodnoty investice implicitní úrokovou mírou. Hrubá investice do leasingu je dána součtem minimálních leasingových plateb a částky nezaručené zbytkové hodnoty. Jedná se tedy o celkový příjem. Rozdílem hrubé a čisté investice je celkový úrokový výnos. Prvotní přímé náklady jsou zahrnuty do počátečního ocenění pohledávky. Hodnota pohledávky je postupně zvyšována o časově příslušný úrok a snižována o přijaté splátky.

**Nájemce** vykáže v rozvaze aktivum a závazek z leasingu. Prvotně je aktivum uznáno v nižší z částek reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Minimální leasingové platby lze definovat dle následující tabulky 3.4:

**Tab. 3.4 Výpočet minimálních leasingových plateb**

	Platby v průběhu leasingu
+	zaručená zbytková hodnota
+	výhodná kupní opce
-	podmíněné nájemné
-	refundace nákladů placených pronajímatelem
=	<b>Minimální leasingové platby</b>

*Zdroj: Krupová, 2009*

Současná hodnota je získána pomocí implicitní úrokové míry nebo přírůstkové úrokové míry. Implicitní úroková míra představuje diskontní míru, při které je na počátku leasingu reálná hodnota rovna současné hodnotě leasingových plateb. Tuto hodnotu lze nejjednodušeji získat pomocí funkce „Hledání řešení“ v programu Excel. V určitých situacích lze jako alternativu použít přírůstkovou úrokovou sazbu, která představuje sazbu, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing, nebo kterou by musel uhradit v případě bankovního úvěru.

Hodnota aktiva je zvyšována o počáteční přímé náklady vynaložené nájemcem. Nájemce aktivum odpisuje jako kterékoli jiné aktivum dle odpisového plánu (dle IAS 16 a IAS 38). Aktivum musí být zcela odepsáno za dobu pronájmu v případě, že je po skončení leasingu převedeno zpět na pronajímatele. Pokud je následně převeden na nájemce, měl by být majetek odpisován po celou dobu životnosti aktiva

### **Účetní zachycení operativního leasingu**

**Pronajímatel** nadále eviduje pronajaté aktivum ve svých aktivech a také jej odpisuje. Výnos z leasingu je vykazován rovnoměrně po celou dobu nájmu, i když platby nemusí být takto rovnoměrně placeny (z tohoto důvodu je nutné využití časového rozlišení). Prvotní přímé náklady zvýší hodnotu pronajatého aktiva a jsou rozpuštěny postupně do nákladů.

**Nájemce** aktivum využívá, ale neeviduje jej ve svých aktivech. V účetnictví se tak leasing projeví pouze v nákladech prostřednictvím leasingových plateb.

## Prodej a zpětný leasing

Cílem této transakce je získání peněžních prostředků. Společnost prodá své aktivum (často své bance), které si následně opět pronajme. Téměř vždy se jedná o zpětný finanční leasing, jelikož banka nemá zájem o vlastnictví či využívání aktiva. V případě zpětného finančního leasingu je rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou časově rozlišen a umořován po dobu trvání leasingu. Pokud prodej a zpětný pronájem vyústí do operativního leasingu a prodejní cena je rovna reálné hodnotě, tak je rozdíl mezi výnosem a zůstatkovou cenou uznán ihned. V případě, že se prodejní cena nerovná reálné hodnotě, umožňuje se zisk po dobu použití aktiva.

### 3.6.1 Srovnání s českou legislativou

Zásadní rozdíl mezi ČÚP a IFRS spočívá právě v oblasti finančního leasingu. Pokud jsou dle IFRS veškerá rizika i výhody spojené s držením aktiva převedeny na nájemce, jedná se o finanční leasing. Nájemce aktivum vykáže ve své rozvaze a odpisuje jej. Nájemce musí současně vykázat závazek z pronájmu. Z pohledu ČÚP vykazuje nájemce majetek pouze v podrozvahové evidenci a náklady na leasingové splátky časově rozlišuje bez zobrazení závazku v rozvaze. Oproti IFRS není z pohledu českého účetnictví zásadní rozdíl mezi účtováním finančního a operativního leasingu. Nájemce aktivum nevykazuje v rozvaze a ani neodpisuje.

## 3.7 Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 řeší nehmotná aktiva s výjimkou finančních aktiv, práv k nerostnému bohatství, goodwillu, nehmotných aktiv vyplývajících z pojistných smluv a ostatních nehmotných aktiv, která jsou řešena v odlišných standardech.

Nehmotné aktivum je standardem definováno jako aktivum, které nemá hmotnou podobu a zároveň **splňuje následující charakteristiky**:

- nehmotná podstata,
- očekávaný budoucí ekonomický užitek,
- ovládání aktiva (přisvojení si budoucích ekonomických efektů, taktéž schopnost odepření těchto efektů třetím stranám),
- identifikovatelnost (tzn. možnost prodat, pronajmout aj. nebo jeho existence plyne ze zákona či ze smlouvy).

V případě nehmotného aktiva na hmotném nosiči je důležité rozlišit, zda bude aktivum vedeno jako hmotné či nehmotné. Příkladem může být osobní počítač, který bez operačního systému Windows nebude použitelný. Proto se operační systém stane součástí ocenění hmotného aktiva. Naopak program pro vedení účetnictví není nezbytný pro fungování osobního počítače, a proto bude veden jako nehmotné aktivum.

Goodwill vytvořený vlastní činností nelze aktivovat jako nehmotný majetek, jelikož není identifikovatelný zdroj kontrolovaný účetní jednotkou, který lze spolehlivě ocenit.

Standard neumožňuje uznat většinu nehmotných aktiv vytvořených **vlastní činností** s výjimkou vývoje. Vývoj lze charakterizovat jako něco nového či podstatně zdokonaleného. Jako nehmotné aktivum nelze uznat ochranné známky, databázi zákazníků, náklady na reklamu apod.

Při **pořízení nákupem** se předpoklad budoucího ekonomického užitku bere za splněný. Prvotní ocenění se rovná pořizovací ceně včetně přímo přiřaditelných nákladů. Výjimku tvoří jakékoliv výdaje spojené s reklamou či marketingem, které nemohou být uznány jako nehmotné aktivum a jsou zaúčtovány přímo do zisku/ztráty v okamžiku poskytnutí služby.

Nehmotné aktivum v rámci **podnikové kombinace** lze uznat za předpokladu budoucího užitku a spolehlivého stanovení reálné hodnoty. Aktivum je prvotně vykázáno v reálné hodnotě k datu podnikové kombinace. Stejně se vykážou nehmotná aktiva, která nabývaný podnik dříve nevykazoval. Může se jednat například o databáze zákazníků, obchodní značku apod. Cílem je rozpoznat všechna identifikovatelná aktiva a oddělit je od goodwillu. Goodwill je neidentifikovatelný a neodpisuje se.

**Ocenění** k rozvahovému dni připouští dvě metody – metodu historických cen a metodu reálné hodnoty. Při použití **modelu historických cen** je aktivum evidované v historických cenách a dále odpisováno a testováno na snížení hodnoty dle IAS 36. **Model reálné hodnoty** představuje periodické přeceňování na reálnou hodnotu, které je dáno stabilitou tržních cen.

**Odpisování** je závislé na schopnosti určení doby použitelnosti. V případě, že doba použitelnosti je neurčitelná – nehmotné aktivum nebude odpisováno a bude každoročně testováno na znehodnocení. Pokud se situace změní a použitelnost aktiva bude určitelná – začne se aktivum odpisovat. Odpisování probíhá v podstatě shodně jako ve standardu IAS 16.

Odlišnost lze najít v určení zbytkové hodnoty, ke které by mělo dojít, pouze pokud existuje závazek třetí strany odkoupit aktivum nebo pokud existuje aktivní trh s daným druhem nehmotného aktiva. Odpisovatelná částka musí být rozložena systematicky po celou dobu životnosti aktiva. Pokud nelze stanovit metodu odpisování na vazbu budoucího ekonomického užitku z daného aktiva, použije se lineární metoda.

Nehmotné aktivum se odúčtuje v okamžiku jeho vyřazení (prodej, darování apod.), nebo když se z dalšího používání neočekávají žádné další ekonomické užitky.

### **3.7.1 Srovnání s českou legislativou**

ČÚP se oproti IFRS nehmotnými aktivy příliš nezabývá. Nehmotný majetek dle IFRS musí splnit dané charakteristiky, kdežto ČÚP obsahují otevřený seznam položek, které jsou považovány za nehmotná aktiva. Z pohledu ČÚP může účetní jednotka aktivovat náklady na marketingové akce, dále nelze přeceňovat na reálnou hodnotu a veškerá aktiva (včetně goodwillu) jsou odpisována.

IFRS neumožňuje vykázat výzkum jako nehmotné aktivum. Dle ČÚP lze rozlišit náklady na výzkum a vývoj pomocí časového rozlišení, a to za předpokladu, že se jedná o takové výsledky a software, které byly vytvořeny za účelem obchodování s nimi anebo byly zakoupeny od třetích stran. Podle ČÚP neexistuje kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti.

## **3.8 Zásoby**

Oblast zásob je upravena standardem IAS 2 – *Zásoby*. Standard se zabývá oceňováním zásob (nakupovaných i zásob vlastní výroby) a jejich následným vykázáním v nákladech, dále nákladovými vzorci pro přiřazení pořizovacích nákladů ke spotřebovaným zásobám a také problematikou snížení hodnoty.

Standardem nejsou řešeny nedokončené výroby vznikající na základě smluv o zhotovení (které spadají pod IAS 11 - *Stavební smlouvy*), dále finanční nástroje (IAS 32 *Finanční nástroje*) a biologická aktiva IAS 41 – *Zemědělství*). Taktéž nejsou standardem řešeny významné náhradní díly, které spadají pod standard IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*.

Zásoby jsou standardem definovány jako aktiva:

- držena za účelem prodeje v rámci běžného podnikání,
  - ve výrobním procesu určena k prodeji,
  - ve formě materiálu, který je určený ke spotřebě ve výrobě nebo k poskytování služeb.
- (Jílek a Svobodová, 2013)

Zásoby se při pořízení oceňují v historických neboli **pořizovacích cenách**, které představují náklady na pořízení, náklady na přeměnu a ostatní náklady. **Náklady na pořízení** zahrnují cenu pořízení zásob, cla, nevratné daně, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní přímo přiřaditelné náklady. **Náklady na přeměnu** představují náklady přímo související s výrobou, tzn. přímý materiál, přímé mzdy a rozvrženou fixní a variabilní výrobní režii. Aktivovat lze pouze fixní část režie, která odpovídá úrovni běžné výrobní kapacity. **Ostatní náklady** jsou zahrnuty, pokud souvisí s uvedením na jejich současné místo a do současného stavu.

V případě, že výroba zásob trvá podstatně dlouhou dobu, mohou být součástí ocenění i výpůjční náklady. U sériově vyráběných zásob nelze výpůjční náklady zahrnout.

Ocenění zásob naopak **neobsahuje** nadměrné množství odpadu, neúčelně vynaloženou práci, náklady na skladování, pokud nejsou nezbytné, správní režii, která nepřispívá k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu a odbytovou režii.

V případě zásob **vlastní výroby** je povinností oddělit fixní a variabilní části výrobní režie. Zahrnout lze pouze běžnou úroveň fixní režie.

V průběhu držení zásob může dojít ke snížení hodnoty, například z důvodu fyzického poškození, zastarávání nebo změně cen z důvodu změny poptávky po daném statku. Zásoby se oceňují **metodou LCM** – Lower of Cost or Market, tzn. v nižší z hodnot pořizovací cena a čistá realizovatelná hodnota. Čistá realizovatelná hodnota zobrazuje odhad prodejní ceny snížený o odhadnuté náklady na dokončení a uskutečnění prodeje.

V případě **ocenění spotřeby** lze využít individuální ocenění (pro zásoby s individuálním charakterem) a nákladové vzorce. Mezi využívané nákladové vzorce patří metoda FIFO a metoda váženého aritmetického průměru.

### 3.8.1 Srovnání s českou legislativou

V oblasti zásob nejsou rozdíly mezi ČÚP a IFRS příliš veliké. Rozdíl vzniká u ČÚP v nemožnosti aktivace úroků, oproti tomu IFRS povoluje aktivaci úroků u zásob, jejichž výroba trvá dlouhou dobu. IFRS na rozdíl od ČÚP řadí významné náhradní díly do dlouhodobého majetku a obsahuje přísnější pravidla pro ocenění zásob vlastní výroby. ČÚP neřeší otázku neúčelně vynaložených nákladů. Rozdílnost vzniká i v účtování změn zásob vlastní výroby, které se dle ČÚP účtují prostřednictvím výnosů a dle IFRS přes náklady. Na problematiku účtování zásob se IFRS nezaměřuje, kdežto ČÚP přímo definuje dvě metody jejich účtování.

### 3.1 Bankovní úvěry

Bankovní úvěr je finančním nástrojem, který řeší standardy IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, IAS 32 – *Finanční nástroje: prezentace*, IFRS 7 – *Finanční nástroje: zveřejňování* a IFRS 9 – *Finanční nástroje*. Bankovní úvěry se vykazují pomocí metody efektivní úrokové míry. V případě přijatého bankovního úvěru vykazujeme podle této metody výši našeho závazku vůči bance a zjišťujeme výši úroků, o které jsou snižovány výsledky hospodaření společnosti. Efektivní úroková míra je míra, která diskontuje očekávané budoucí peněžní toky na současnou čistou účetní hodnotu finančního závazku. Výpočet by měl obsahovat veškeré poplatky mezi oběma stranami.

*Příklad:*

Bankovní úvěr ve výši 1.000 Kč, který je splácen tři roky. Dle podmínek smlouvy je úročen sazbou 5 %, a splácen na konci každého roku v částce 367 Kč. Poplatek za uzavření smlouvy je 50 Kč.

Podle metody efektivní úrokové míry je poplatek 50 Kč součástí úroku a závazek na počátku je tedy roven 950, viz Tab. č. 3.5. Efektivní (skutečná) úroková míra tedy není 5 % nýbrž 7,75 % (hodnota zjištěná pomocí funkce „Hledání řešení“ v MS EXCEL). Závazek na počátku se vynásobí příslušnou sazbou 7,75 %, čímž získáme úrok, který se vykazuje jako náklad ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. Zbylá část platby připadá na snížení závazku.

**Tab. 3.5 Modelový příklad bankovního úvěru**

Rok	Platba	Závazek na počátku	Úrok	Snížení závazku	Závazek na konci
1	367	950	74	239	657
2	367	657	51	316	341
3	367	341	26	341	0

*Zdroj: Ucetnikavarna.cz, 2013*

### 3.1.1 Srovnání s českou legislativou

Bankovní úvěry podle IFRS jsou oceněny současnou hodnotou budoucích plateb diskontovaných tržní úrokovou mírou. Naopak ČÚP nedovolují vykazovat dlouhodobé závazky v diskontované hodnotě, čímž nerespektují faktor času. V IFRS je povinností využít metodu efektivní úrokové míry. ČÚP se touto problematikou nezabývají. Navíc české daňové předpisy vycházejí z lineárního rozložení nákladů a výnosů v čase.

## 3.2 Výpůjční náklady

Problematickou výpůjčních nákladů se zabývá standard IAS 23 – *Výpůjční náklady*. Výpůjční náklady představují úroky a jiné náklady vynaložené společností v souvislosti s vypůjčením si finančních prostředků. Jedná se zejména o úroky z bankovních úvěrů, úroky z krátkodobých a dlouhodobých půjček, finanční náklady související s finančním leasingem aj.

Výpůjční náklady se aktivují do pořizovací ceny aktiva v případě, že jde způsobilé (kvalifikované) aktivum. **Způsobilé aktivum vyžaduje delší časové období, než je připraveno pro zamýšlené použití či prodej.** Způsobilými aktivy tedy mohou být například zásoby s dlouhým výrobním cyklem (zrání vína), stavba výrobní haly k budoucímu užívání v podniku nebo nehmotná aktiva. (Paseková a Strouhal, 2012)

### 3.2.1 Srovnání s českou legislativou

První rozdíl vzniká v samotných nákladových úrocích. Dle IFRS jsou úroky vykazovány pomocí metody efektivní úrokové míry, v ČÚP tato metoda není zavedena. Dle ČÚP se může účetní jednotka rozhodnout, zda výpůjční náklady zahrne do pořizovací ceny či nikoliv. Standard IAS 8 řeší a rozebírá důkladněji problémy různých zdrojů financování či přerušení výstavby aktiva, což u českých účetních předpisů opět chybí.

## 3.3 Daň ze zisku

Problematickou splatné a odložené daně se zabývá IAS 12 – *Daně ze zisku*. Předmětem standardu je zachycení daní ze zisku bez ohledu na to, zda se jedná o daň zaplacenou v tuzemsku či v zahraničí nebo pokud jde o srážkovou daň. Převážná část standardu je věnována odložené dani.



**Splatnou daň** lze definovat jako závazek, příp. pohledávku vzniklou z titulu zdanitelného zisku za účetní období. Výpočet se řídí pravidly stanovenými příslušnými daňovými zákony. Pokud vznikne účetní jednotce daňová ztráta, mohou daňové zákony dané země povolit její využití v následujících období jako odčitatelnou položku. Po splnění podmínek může být případná daňová ztráta vykázána jako odložená daňová pohledávka.

**Odložená daň** se používá v případě přechodných rozdílů, které jsou způsobeny jako rozdíly mezi účetní a daňovou hodnotou aktiva. Může se jednat o zdanitelné přechodné rozdíly - vyústí ve zdanitelné částky v budoucím období, nebo odčitatelné přechodné rozdíly, které vyústí v částky odčitatelné v budoucím období.

O odložený daňový závazek se jedná, pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než daňová, resp. účetní hodnota závazku je nižší než daňová hodnota. Odložená daňová pohledávka vzniká, když účetní hodnota aktiva je nižší než jeho daňová hodnota, resp. účetní hodnota závazku je vyšší než jeho daňová hodnota. Odložená daňová pohledávka může rovněž vzniknout z titulu převedených nevyužitých daňových ztrát nebo daňových odpočtů.

Odložená daň by měla být zjištěna pomocí daňové sazby, která bude platná v období, kdy bude závazek splatný či pohledávka realizována. Odložený daňový závazek bývá vykazován vždy, ale odložená daňová pohledávka pouze v případě, je-li pravděpodobné, že bude v budoucnu účetní jednotka vykazovat zisk, proti kterému se pohledávka uplatní.

### **3.3.1 Srovnání s českou legislativou**

Finanční instituce, podniky ve skupině a podniky s povinností auditu mají v obou případech povinnost vykazovat odloženou daň. ČÚP a IFRS se ani v ostatních ohledech zásadně neliší. Rozdíl lze však nalézt u odloženého daňového závazku, který se účtuje vždy. U IFRS však obsahuje výjimku týkající se závazku vzniklého z úvodního rozpoznání goodwillu a dále z úvodního rozpoznání aktiv a pasiv v transakci, které v čase neovlivní účetní ani zdanitelný zisk.

## 4 Praktická aplikace IAS/IFRS v akciové společnosti

### 4.1 Charakteristika společnosti

Společnost XYZ je akciovou společností se sídlem v Ostravě, která poskytuje službu **průmyslového zpracování prádla v prádelně** (praní, žehlení, čištění a ošetření) a **komplexní prádelenský servis** (tzn. pořízení sortimentu prádla, jeho pronájem včetně následného praní a distribuce zákazníkovi). Tyto komplexní služby zajišťuje pro zdravotnická zařízení, lázně, hotely, restaurační zařízení a průmyslové podniky.

Účetnictví je zpracováváno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Českými účetními standardy pro podnikatele a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Účetní závěrky společnosti jsou podle § 20 zákona o účetnictví ověřovány auditorem a dle § 21a zveřejňovány jako součást výročních zpráv ve sbírce listin obchodního rejstříku.

Rozvaha společnosti ve zjednodušeném formátu je zobrazena v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Rozvaha ve zjednodušeném formátu ve společnosti XYZ

AKTIVA		2012	2013	PASIVA		2012	2013
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	0	0	A.	Vlastní kapitál	109.736	109.401
B.	Dlouhodobý majetek	85.576	58.943	A.I.	Základní kapitál	97.841	97.841
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	350	0	A.II.	Kapitálové fondy	-334	-364
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	61.740	58.744	A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	19.568	19.568
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	23.486	199	A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-6.494	-7.339
				A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	-845	-305
C.	Oběžná aktiva	45.799	68.050	B.	Cizí zdroje	47.751	40.094
C.I.	Zásoby	2.974	2.882	B.I.	Rezervy	0	0
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	1.024	24.340	B.II.	Dlouhodobé závazky	411	43
C.III.	Krátkodobé pohledávky	36.517	35.816	B.III.	Krátkodobé závazky	12.831	12.689
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	5.284	5.012	B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	34.509	27.362
D.I.	Časové rozlišení	27.554	23.978	C.I.	Časové rozlišení	1.442	1.476
AKTIVA CELKEM		158.929	150.971	PASIVA CELKEM		158 929	150 971

Zdroj: Výroční zprávy společnosti XYZ z let 2012-2013

## **4.2 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví představuje náročný proces, který dle velikosti společnosti může trvat i několik let. Náročnost se obvykle zvyšuje v případě konsolidované účetní závěrky, kdy je třeba zahrnout všechny dceřiné, společné i přidružené podniky.

Vzhledem k vysoké náročnosti celého převodu bude pro účely diplomové práce první převod zjednodušen a zaměřen zejména na dlouhodobý hmotný majetek a bankovní úvěry.

### **Průběh prvního převodu na IFRS:**

1. příprava společnosti na první přechod,
2. analýza účetní závěrky sestavené podle ČÚP,
3. analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech,
4. určení hranice významnosti pro první převod,
5. podrobná analýza peněžních částek u převáděných položek,
6. volba oceňovacích základů a účetních politik,
7. vlastní převod účetní závěrky na IFRS,
8. sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy.

### **Příprava společnosti na první převod**

Vhodné je seznámit co možná nejvíce zainteresovaných pracovníků společnosti s důvody převodu na IFRS. Primárním důvodem tohoto dobrovolného přechodu je získání zahraničního investora pro snazší vstup na zahraniční trhy. Další pohnutkou aplikace IFRS je lepší zobrazení skutečného finančního stavu oproti ČÚP a snazší přístup k dotacím z EU.

Datum přechodu na IFRS je 1. 1. 2012. První účetní závěrka bude obsahovat výkazy za rok 2012 a 2013.

### **Analýza účetní závěrky**

Cílem analýzy by mělo být zařazení, vyřazení či reklasifikace aktiv a závazků dle požadavků IFRS. U společnosti XYZ dojde k následujícím operacím:

- přehodnocení doby odpisování u majetku, který je dle ČÚP odepsán, ale společnost jej nadále využívá,
- reklasifikace majetku evidovaného dle ČÚP v časovém rozlišení do dlouhodobého majetku dle IAS 16,
- zařazení finančního leasingu do rozvahy dle IAS 17,
- přehodnocení výše vykazovaných bankovních úvěrů dle standardů zabývajících se finančními nástroji.

U společnosti XYZ splňuje veškerý dlouhodobý hmotný majetek definice IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 17 - *Leasingy*. Žádný z majetku společnosti tedy není potřeba evidovat dle IAS 40 – *Investice do nemovitostí*, IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji* nebo IAS 41 – *Biologická aktiva*. Taktéž žádné aktivum neobsahuje významnou komponentu, jež by vyžadovala využití komponentního odpisování.

## 4.3 Dlouhodobý majetek

### 4.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Aktivum by mělo být odpisováno po celou dobu životnosti aktiva. Pokud dojde ke změně odhadu doby jeho životnosti, lze tuto změnu zaúčtovat dle IAS 8 prospektivně. Jelikož předmětná společnost využívá značné množství již odepsaného majetku, pro zachování věrnosti zobrazované skutečnosti je u tohoto majetku přehodnocena doba životnosti a s tím související odpisy. Pro zjednodušení byla využita hladina významnosti 500.000 Kč a majetek, jehož pořizovací cena přesahuje tuto hranici je uveden v tabulce č. 4.2:

**Tab. 4.2 Přehled odepsaného majetku dle ČÚP**

	Pořizovací cena	Rok zařazení	Nově odhadovaná životnost
Žehlící linka KANNEGIESSER	710.307	1992	25 let
Automatická pračka Milnor	1.226.678	1997	20 let
Čistící stroj FIRBI	587.424	1997	25 let
Čistící stroj BOWE	1.756.963	2001	25 let
Prací linka SENKING	4.622.485	2003	20 let
Žehlící linka KANNEGIESSER	4.772.437	2004	25 let

*Zdroj: Interní informace společnosti XYZ*

Při převodu odepsaného majetku společnosti v tabulce č. 4.3 byla jako modelový příklad vybrána žehlící linka Kannegiesser z roku 2004. Zbylý majetek je sumarizován v položce „ostatní“. Majetek zachycený v rozvaze dle ČÚP je v nulové netto hodnotě a při použití IFRS se projeví odlišnou hodnotou oprávek, potažmo zvýšením jeho netto hodnoty

na 7.455 tisíc Kč. Výsledek hospodaření ovlivní nově zúčtované odpisy a odložený daňový závazek ve výši celkem 490 tisíc Kč.

**Tab. 4.3 Převod odepsaného majetku v tis. Kč**

	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (v tis. Kč)							
	ČÚP 1.1.2012 <sup>1</sup>	IFRS úpravy		IFRS 1.1.2012	Δ2012	IFRS 31.12.2012	Δ2013	IFRS 31.12.2013
		zařízení	odložená daň					
<b>Zařízení - netto</b>	<b>0</b>	<b>7.455</b>		<b>7.455</b>	<b>-606</b>	<b>6.849</b>	<b>-606</b>	<b>6.244</b>
<b>Zařízení - brutto</b>	<b>13.676</b>	<b>13.676</b>		<b>13.676</b>	<b>0</b>	<b>13.676</b>	<b>0</b>	<b>13.676</b>
- žehličí linka	4.772	4.772		4.772		4.772		4.772
- ostatní	8.904	8.904		8.904		8.904		8.904
<b>Korekce- oprávky</b>	<b>13.676</b>	<b>6.221</b>		<b>6.221</b>	<b>606</b>	<b>6.827</b>	<b>606</b>	<b>7.432</b>
- žehličí linka	4.772	1.527		1.527	191	1.718	191	1.909
- ostatní	8.904	4.694		4.694	415	6.827	415	5.523
<b>Zisk minulých let</b>	<b>0</b>	<b>7.455</b>	<b>-1.416</b>	<b>6.039</b>		<b>6.039</b>		<b>6.039</b>
<b>ODZ</b>	<b>0</b>		<b>1.416</b>	<b>1.416</b>	<b>-115</b>	<b>1.301</b>	<b>-115</b>	<b>1.186</b>
- žehličí linka			617	617	-36	580	-36	544
- ostatní			800	800	-79	721	-79	644
<b>VH</b>	<b>0</b>			<b>0</b>	<b>-490</b>	<b>-490</b>	<b>-490</b>	<b>-490</b>
VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ (v tis. Kč)								
	ČÚP 2012		IFRS 2012		ČÚP 2013		IFRS 2013	
Odpisy	0		- 606		0		-606	
Odložená daň	0		115		0		115	
<b>Σ SUMA</b>	<b>0</b>		<b>-490</b>		<b>0</b>		<b>-490</b>	

*Zdroj: Příloha č. 1 a 2, vlastní zpracování*

#### 4.3.2 Drobný hmotný majetek

Ve společnosti XYZ je velké množství leasingového majetku, prádla a manipulační techniky, které nejsou v rozvaze zachyceny vůbec nebo jsou „skryty“ před uživateli účetní závěrky v položce „časového rozlišení“. Tato položka zaujímá významnou část aktiv a není v příloze účetní závěrky společnosti dostatečně vysvětlena.

Prádlo a manipulační techniku společnost XYZ časově rozlišuje 36, resp. 60 měsíců. Jejich životnost je však delší. Dle IAS 16 je vhodné tento majetek zařadit do kategorie *samostatné movité věci* a odpisovat jej po skutečnou dobu životnosti.

Prádlo, jež je časově rozlišováno po dobu 36 měsíců, je ve skutečnosti využíváno 60 měsíců. Jak lze vidět v tabulce č. 4.4, v zahajovací rozvaze je nově vykázán majetek v netto hodnotě 36.237 tis. Kč oproti 24.265 tis. Kč vykazovaným dle českých předpisů, což představuje téměř 12 miliónový rozdíl.

<sup>1</sup> Zachycení odepsaného majetku v české účetní závěrce

Ve výkazu zisku a ztrát se prádlo časově rozlišovalo pomocí položky „spotřeba materiálu“. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření se však náklady na drobný hmotný majetek projeví ve formě odpisů. Odložená daň zde nevzniká, jelikož účetní odpisy jsou zároveň i daňovými.

**Tab. 4.4 Převod drobného hmotného majetku - prádlo**

	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (v tis. Kč)							
	ČÚP <sup>2</sup> 1.1.2012	IFRS úpravy		IFRS 1.1.2012	Δ 2012	IFRS 31.12.2012	Δ 2013	IFRS 31.12.2013
		aktivace majetku	časové rozlišení					
<b>Samostatné movité věci - netto</b>	<b>0</b>	36.237		<b>36.237</b>	-2.419	<b>33.818</b>	-2.552	<b>31.266</b>
- brutto	0	64.746		<b>64.746</b>	1.644	<b>66.390</b>	532	<b>66.922</b>
- oprávky	0	-28.509		<b>-28.509</b>	-4.063	<b>-32.572</b>	-3.084	<b>-35.656</b>
<b>Časové rozlišení</b>	<b>24.265</b>		-24.265	<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>
<b>Zisk minulých let</b>	<b>0</b>	36.237	-24.265	<b>11.971</b>		<b>11.971</b>		<b>11.971</b>
<b>VH</b>	<b>0</b>			<b>0</b>		<b>-13.341</b>		<b>-13.649</b>
	VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ (v tis. Kč)							
	ČÚP 2012		IFRS 2012		ČÚP 2013		IFRS 2013	
<b>spotřeba materiálu</b>	-15.378				-13.855			
<b>odpisy</b>			-13.341				-13.649	
<b>Σ SUMA</b>	<b>-15.378</b>		<b>-13.341</b>		<b>-13.855</b>		<b>-13.649</b>	

*Zdroj: Interní informace společnosti XYZ, vlastní zpracování*

Stejně tak i manipulační technika, která byla časově rozlišována po dobu 60 měsíců, je ve skutečnosti využívána průměrně 84 měsíců. Její hodnota v časovém rozlišení dle ČÚP je 5.650 tis. Kč, netto hodnota při použití IFRS je 7.502 tis. Kč, čímž vznikl rozdíl téměř 2 miliony (viz Tab. 4.5).

<sup>2</sup> Zachycení prádla v české účetní závěrce

Tab. 4.5 Převod drobného hmotného majetku - manipulační technika

	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (v tis. Kč)							
	ČÚP <sup>3</sup> 1.1.2012	IFRS úpravy		IFRS 1.1.2012	Δ 2012	IFRS 31.12.2012	Δ2013	IFRS 31.12.2013
		aktivace majetku	časové rozlišení					
Samostatné movité věci - netto	0	7.502		7.502	-1.723	5.779	-1.191	4.588
- brutto	0	15.240		15.240	-1.901	13.339	-2.031	11.308
- oprávky	0	-7.738		-7.738	177	-7.560	840	-6.720
Časové rozlišení	5.650		-5.650	0		0		0
Zisk minulých let	0	7.502	-5.650	1.852		1.852		1.852
VH	0			0		-2.036		-1.777
	VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ (v tis. Kč)							
	ČÚP 2012		IFRS 2012		ČÚP 2013		IFRS 2013	
spotřeba materiálu	-1.598				-1.562			
odpisy			-2.035				-1.777	
<b>Σ SUMA</b>	<b>-1.598</b>		<b>-2.035</b>		<b>-1.562</b>		<b>-1.777</b>	

Zdroj: Interní informace společnosti XYZ, vlastní zpracování

## 4.4 Leasing

Společnost XYZ disponuje nemalým množstvím majetku pořízeným formou finančního leasingu, který v souladu s ČÚP není vykazován v dlouhodobém majetku. V rozvaze jsou rozpuštěny pouze akontace (první zvýšené splátky) prostřednictvím rozvahové položky „náklady příštích období“. Jednotlivé splátky se promítají ve výkazu zisku a ztrát v položce „služby“.

Pro potřeby IFRS je nutné tento majetek začlenit do dlouhodobého majetku v nižší částce z reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Jako modelový příklad lze použít osobní automobil Land Rover, o kterém známe k datu pořízení informace zachycené v tabulce č. 4.6:

<sup>3</sup> Zachycení manipulační techniky v české účetní závěrce

Tab. 4.6 Vstupní informace o leasingovém majetku

Land Rover	Cena bez DPH	Cena s DPH
Požizovací cena	2.412.843 Kč	2.895.412 Kč
Výhodná kupní opce	1.000 Kč	1.210 Kč
Akontace	534.979 Kč	641.974 Kč
Měsíční pojištění	5.572 Kč	
Celkové měsíční splátky	47.155 Kč	55.471 Kč
Počet měsíců leasingu	60	
Zahájení leasingu	05/2011	

Zdroj: Interní informace společnosti XYZ

V první řadě je nutno posoudit zda se jedná o finanční nebo operativní leasing. Veškerý leasingový majetek společnosti XYZ lze s pomocí hlavních indikátorů definovat jako finanční. Poté následují tyto kroky:

### PRACOVNÍ POSTUP

1	DPH	Majitel společnosti využívá automobil pouze k podnikatelským účelům. Jedná se tudíž o refundovanou daň, která nebude součástí minimálních leasingových plateb.
2	Pojistné	Pojistné taktéž nebude součástí minimálních leasingových plateb.
3	Kupní opce	Cena při odkupu bude přičtena k poslední splátce.
4	Reálná hodnota	Nejprve vyjdeme z pořizovací ceny uvedené ve smlouvě.
5	Leasingová tabulka	Sestavení leasingové tabulky viz tab. 4.7

Z výše uvedeného postupu lze odvodit minimální leasingové splátky, které nebudou obsahovat DPH a pojistné. Výpočet minimálních leasingových splátek:

$$\text{Minimální leasingové splátky} = \text{Měsíční splátky vč. DPH} - \text{DPH} - \text{pojištění}$$

$$\text{Minimální leasingové splátky} = 55.471 - 8.316 - 5.573$$

$$\text{Minimální leasingové splátky} = 41.582$$

Leasingová tabulka č. 4.7 zobrazuje rozložení jednotlivých splátek na snížení závazků a vznik úroků. Pomocí funkce „hledání řešení“ v programu MS Excel byla zjištěna implicitní úroková míra 12.26 % p.a. Tuto úrokovou míru lze považovat za adekvátní tržním podmínkám, a je tedy možno pořizovací cenu automobilu považovat zároveň za reálnou hodnotu. Ve výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb není nutno pokračovat, jelikož odhad přírůstkové úrokové míry by se pohyboval pod hranicí 12 %, a tudíž by současná hodnota splátek nebyla nižší než reálná hodnota aktiva.

Splátky jsou hrazeny ke konci jednotlivých měsíců. Úrok je tedy získán vynásobením závazku na počátku měsíce implicitní úrokovou mírou. Zbývá část minimální leasingové splátky sníží hodnotu závazku.



Tab. 4.7 Leasingová tabulka

Datum	Placeno	DPH	Pojistné	Minimální leasingová platby	Závazek na počátku	Úrok	Snížení závazku
5/11	697.446	115.312	5.573	576.561	2.412.843		576.561
6/11	55.471	8.316	5.573	41.582	1.836.282	18.761	22.821
7/11	55.471	8.316	5.573	41.582	1.813.460	18.528	23.054
8/11	55.471	8.316	5.573	41.582	1.790.406	18.292	23.290
•							
12/11	55.471	8.316	5.573	41.582	1.695.808	17.326	24.257
•							
12/12	55.471	8.316	5.573	41.582	1.387.804	14.179	27.403
•							
12/13	55.471	8.316	5.573	41.582	1.039.842	10.624	30.958
•							
•							
•							
2/16	55.887	8.732	5.573	41.582	123.210	1.259	40.323
3/16	55.887	8.732	5.573	41.582	82.887	847	40.735
4/16	57.097	8.942	5.573	42.582	42.152	431	42.152
Σ	3.988.097	622.824	334.362	3.030.911		618.068	2.412.843

Zdroj: Příloha č. 3, vlastní zpracování

Automobil bude tedy zařazen do rozvahy nájemce v částce 2.412.843 Kč. Účetní jednotka předpokládá životnost aktiva 6 let a zbytkovou hodnotu 600.000 Kč. Výpočet měsíčního odpisu:

$$odpis_{\text{měsíční}} = \frac{(2.412.843 - 600.000)}{72} = 25.178 \text{ Kč}$$

Vzhledem k odlišnému pojetí účetních a daňových odpisů vznikne odložená daň. Pokud bychom daňově odpisovali aktivum pomocí rovnoměrné procentní sazby, byly by odpisy následující:

$$odpis_{\text{daňový}2011} = 2.412.843 \cdot 11 \% = 265.413 \text{ Kč}$$

$$odpis_{\text{daňový}2012} = 2.412.843 \cdot 22,25 \% = 536.858 \text{ Kč}$$

Zjištěné hodnoty můžeme shrnout v následující tabulce č. 4.8 a vyčíslit odložený daňový závazek (ODZ):

**Tab. 4.8 Odpisy a odložená daň leasingového majetku**

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy	Účetní ZC	Daňová ZC	Rozdíl	ODZ
	Počet měsíců	odpisy					
<b>2011</b>	8	201.427	265.413	2.211.416	2.147.430	63.986	12.157
<b>2012</b>	12	302.141	536.858	1.909.275	1.610.573	298.703	56.754
<b>2013</b>	12	302.141	536.858	1.607.135	1.073.715	533.420	101.350

*Zdroj: Příloha č. 4, vlastní zpracování*

Změny IFRS oproti ČÚP jsou zobrazeny v tabulce č. 4.9. Aktivum je zařazeno do dlouhodobého majetku a jeho netto hodnota včetně závazku je zúčtována proti nerozdělenému zisku. Z účetní závěrky zpracované podle ČÚP je nutné dále vyřadit z nákladů příštích období první zvýšenou splátku, kterou účetní jednotka časově rozlišovala.

**Tab. 4.9 Převod leasingového majetku – automobil Land Rover**

	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (v tis. Kč)					
	ČÚP 1.1.2012 <sup>4</sup>	IFRS úpravy				IFRS 1.1.2012
		aktivace majetku	závazek z leasingu	zrušení čas. rozlišení	odložená daň	
<b>Samostatné movité věci - netto</b>	<b>0</b>	2.211				<b>2.211</b>
- brutto	0	2.413				2.413
- oprávky	0	-201				-201
<b>Časové rozlišení nákladů</b>	<b>464</b>			-464		<b>0</b>
<b>Závazky</b>	<b>0</b>		1.672			<b>1.672</b>
<b>Zisk minulých let</b>	<b>0</b>	2.211	-1.672	-464	-12	<b>64</b>
<b>ODZ</b>	<b>0</b>				12	<b>12</b>

*Zdroj: Příloha č. 5, vlastní zpracování*

V následujících letech dochází k dalšímu nárůstu odpisů a odložené daně jak lze vidět v tabulce č. 4.10. Ke konci účetního období je rovněž důležité rozčlenění na krátkodobé a dlouhodobé závazky z leasingu. Zároveň se ve výkazu o úplném výsledku za období projeví zúčtování odpisů, úroků, pojistného a odložené daně. V českém výkazu zisku a ztráty byly náklady na leasingový majetek vykazovány souhrnně v položce „služby“.

<sup>4</sup> Zachycení leasingového majetku v české účetní závěrce

Tab. 4.10 Převod leasingového majetku – automobil Land Rover

	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (v tis. Kč)				
	IFRS 1.1.2012	Δ 2012	IFRS 31.12.2012	Δ 2013	IFRS 31.1.2013
<b>Samostatné movité věci - netto</b>	<b>2.211</b>	<b>-302</b>	<b>1.909</b>	<b>-302</b>	<b>1.607</b>
- brutto	2.413	0	2.413	0	2.413
- oprávky	-201	-302	-504	-302	-806
<b>Závazky</b>	<b>1.672</b>	<b>-311</b>	<b>1.360</b>	<b>-352</b>	<b>1.009</b>
- dlouhodobé	1.360	-352	1.009	-397	612
- krátkodobé	311	40	352	46	397
<b>Zisk minulých let</b>	<b>64</b>	<b>0</b>	<b>64</b>	<b>0</b>	<b>64</b>
<b>ODZ</b>	<b>12</b>	<b>45</b>	<b>57</b>	<b>45</b>	<b>101</b>
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>0</b>	<b>-601</b>	<b>-601</b>	<b>-561</b>	<b>-561</b>
VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ (v tis. Kč)					
	ČÚP 2012	IFRS 2012	ČÚP 2013	IFRS 2013	
<b>Služby</b>	-672.854		-672.855		
<b>Odpisy</b>		-302.141			-302.141
<b>Úroky</b>		-187.835			-147.469
<b>Pojistné</b>		-66.872			-66.872
<b>Odložená daň</b>		-44.597			-44.596
<b>Σ SUMA</b>	<b>-672.854</b>	<b>-601.445</b>	<b>-672.855</b>		<b>-561.078</b>

Zdroj: Příloha č. 5, vlastní zpracování

Leasingové tabulky ostatního majetku, odpisy a výpočet odložené daně jsou zobrazeny v příloze č. 3 a 4. Podrobnější převod dle jednotlivého majetku je zobrazen v příloze č. 5.

Do pořizovacích cen majetku nejsou aktivovány výpůjční nákladů, jelikož se nejedná o způsobilá aktiva, která vyžadují delší časové období, než jsou připravena pro zamýšlené použití.

V následující tabulce č. 4.11 je zachycen vliv veškerého leasingového majetku převedeného na IFRS. Výkaz o finanční situaci oproti ČÚP zachytí i leasingový majetek, čímž netto hodnota dlouhodobého majetku vzroste oproti české rozvaze o více než 36 milionů Kč. Taktéž hodnota závazků vzroste k datu zahajovací rozvahy o 15 milionů Kč. Ve výkazu zisku a ztrát se náklady projeví pouze v položce „služby“. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření je opotřebení aktiv zachyceno pomocí odpisů, rozdíl oproti daňovým hodnotám je vyčíslen pomocí odložené daně a zvláště jsou účtovány úroky a pojistné. Významný rozdíl vzniká v celkové výši uplatněných nákladů. Tato skutečnost je dána delší dobou odpisování majetku dle IFRS oproti rozpouštění nákladů pomocí časového rozlišení dle ČÚP. Náklady jsou tak sice uplatňovány v nižší částce, ale po delší časové období.

Tab. 4.11 Převod leasingového majetku

	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI											
	ČÚP 1.1.2012 <sup>5</sup>	IFRS úpravy				IFRS 1.1.2012	IFRS změny 2012			IFRS 31.12.2012	Δ 2013	IFRS 31.12.2013
		aktivace majetku	závazek z leasingu	časové rozlišení	odložená daň		aktivace majetku	závazek z leasingu	Δ 2012			
Samostatné movité věci – netto	0	36.555.085				36.555.085			-2.163.964	34.391.121	-3.223.885	31.167.236
- brutto	0	44.858.696				44.858.696	995.156		995.156	45.853.852	0	45.853.852
- oprávky	0	-8.303.611				-8.303.611			-3.159.120	-11.462.731	-3.223.885	-14.686.616
Závazky	0		15.622.121			15.622.121		995.156	-9.796.960	7.820.317	-5.377.706	2.442.611
- dlouhodobé	0		7.820.317			7.820.317			-5.397.706	2.442.611	-1.445.102	997.509
- krátkodobé	0		7.801.804			7.801.804			-2.424.098	5.377.706	-3.932.604	1.445.102
Časové rozlišení	2.842.527			-2.842.527		0				0		0
ODZ	0				3.726.690	3.726.690			1.316.967	5.043.658	-129.677	4.913.981
Zisk minulých let	0	36.555.085	-15.622.121	-2.842.527	-3.726.690	14.363.747				14.363.747		14.363.747
VH	0					0				-5.420.149		-1.953.819
	VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ											
	ČÚP 2012			IFRS 2012			ČÚP 2013			IFRS 2013		
Služby	-10.835.974						-6.728.342					
Odpisy				-2.829.724						-1.517.258		
Úroky				-1.140.279						-449.122		
pojistné				-133.179						-117.116		
Odložená daň				-1.316.967						129.677		
ΣSUMA	-10.835.974			-5.420.149			-6.728.342			-1.953.819		

Zdroj: Příloha č. 5, vlastní zpracování

<sup>5</sup> Zachycení leasingového majetku v české účetní závěrce

## 4.5 Bankovní úvěry

Společnost XYZ eviduje k 1. 1. 2012 krátkodobé úvěry v částce 20.000 tis. Kč a dlouhodobé úvěry v částce 12.197 tis. Kč. Krátkodobé úvěry není potřeba diskontovat a budou převedeny ve stejné hodnotě. U dlouhodobých úvěrů je nutné využít metodu efektivního úročení. Z tohoto důvodu bude hodnota vykázaná dle IFRS odlišná od ČÚP.

Nechť je modelovým příkladem bankovní úvěr z roku 2011, o kterém jsou známy následující informace:

Přijetí úvěru	1/2011
Počet splátek	37
Úroková míra	2,9 % + PRIBOR 1M
Jistina	15.500.000 Kč
Odhad budoucích plateb	16.668.716 Kč

V tabulce č. 4.12 je ve zkrácené podobě zobrazena hodnota závazku na začátku a konci jednotlivých měsíců, dále hodnota naběhlého úroku a peněžního toku na konci měsíce. K výpočtu efektivní úrokové míry byla využita funkce „Hledání řešení“ v MS Excel a její hodnota je 4,68 % p.a. Peněžní tok na konci měsíce zahrnuje splátku jistiny a splátku úroků. Úrok je tedy získán vynásobením závazku na začátku měsíce efektivní úrokovou mírou. Zbylá část peněžního toku sníží hodnotu závazku.

Tab. 4.12 Metoda efektivní úrokové míry

	Závazek na začátku měsíce	Úrok	Peněžní tok na konci měsíce	Závazek na konci měsíce
1/2011	15.500.000	60.397	217.079	15.343.318
2/2011	15.343.318	59.786	483.424	14.919.680
3/2011	14.919.680	58.136	481.913	14.495.903
4/2011	14.495.903	56.484	480.403	14.071.985
	•		•	
12/2011	11.100.570	43.254	468.318	10.675.506
12/2012	5.990.055	23.341	450.192	5.563.203
	•		•	
11/2013	1.286.192	5.012	433.576	857.628
12/2013	857.628	3.342	432.066	428.904
1/2014	428.904	1.671	430.575	0
Σ SUMA		1.168.716	16.668.716	

Zdroj: Příloha č. 6, vlastní zpracování

Kromě výše uvedeného úvěru je účetní jednotka příjemcem dalších tří bankovních úvěrů (BÚ). Výpočty současných hodnot závazků a naběhlých úroků jednotlivých úvěrů jsou zobrazeny v příloze č. 6. Na základě těchto informací je zpracována tabulka č. 4.13.

**Tab. 4.13 Převod bankovních úvěrů**

VÝKAZ O FINANČNÍ POZICI (v tis. Kč)								
	ČÚP 1.1.2012	Změny v IFRS		IFRS 1.1.2012	Δ IFRS	IFRS 31.12.2012	Δ IFRS	IFRS 31.12.2013
		zařazení závazku	vyřazení z ČÚP					
BÚ 15.5	10.764	10.676	-10.764	10.676	-5.112	5.563	-5.134	429
BÚ 4.7	1.044	1.041	-1.044	1.041	-1.041	0		0
BÚ 2	389	387	-389	387	-387	0		0
BÚ 8.9					-4	8.907	-7.117	7.353
<b>Σ SUMA</b>		<b>12.104</b>	<b>-12.197</b>	<b>12.104</b>	<b>-6.545</b>	<b>14.471</b>	<b>-7.117</b>	<b>7.353</b>
<b>Zisk min. let</b>		<b>-12.104</b>	<b>12.197</b>	<b>93</b>		<b>93</b>		<b>93</b>
VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ (v tis. Kč)								
	ČÚP 2012	IFRS 2012		ČÚP 2013		IFRS 2013		
úroky	-398.447	-428.009		-475.562		-530.103		
<b>Σ SUMA</b>	<b>-398.447</b>	<b>-428.009</b>		<b>-475.562</b>		<b>-530.103</b>		

*Zdroj: Příloha č. 6, vlastní zpracování*

Ke dni přechodu na IFRS vzniká rozdíl v hodnotě vykázání pouze 93 tis. Kč. Přesto jde o výrazně odlišný způsob vykazování bankovních úvěrů oproti ČÚP. K nejvýraznějšímu rozdílu v zachycení úvěru by došlo v situaci, kdy by úvěr byl splacen jednorázově až na konci celkového období. V tomto případě by se dle IFRS evidoval ve výši jistiny včetně kumulovaných úroků. Na rozdíl od ČÚP, kde by se po celou dobu evidoval pouze ve výši jistiny úvěru.

Z důvodu využití metody efektivní úrokové míry došlo k rozdílu ve výši vykazovaných nákladových úroků. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření je oproti ČÚP rozdíl ve výši nákladů 30 tisíc Kč v roce 2012, respektive 55 tisíc Kč v roce 2013.

Bankovní úvěry nebyly přijaty za účelem nákupu způsobilých aktiv, která vyžadují delší časové období, než jsou připravena pro zamýšlené použití. Výpůjční náklady tedy nebyly aktivovány do pořizovacích cen nakoupených aktiv.

Část dlouhodobých úvěrů, která je splatná do 12 měsíců od konce rozvahového dne, je evidována jako krátkodobý úvěr, viz tabulka č. 4.14.

#### 4.14 Členění bankovních úvěrů

	IFRS 1.1.2012			IFRS 31.12.2012			IFRS 31.12.2013		
	dlouh.	krátk.	Σ	dlouh.	krátk.	Σ	dlouh.	krátk.	Σ
<b>BÚ 15,5</b>	5.563	5.112	10.676	429	5.134	5.563		429	429
<b>BÚ 4,7</b>	0	1.041	1.041			0			0
<b>BÚ 2</b>		388	388			0			
<b>BÚ 8,9</b>				6.924	1.983	8.907	4.943	1.981	6.924
<b>Suma</b>	<b>5.563</b>	<b>6.541</b>	<b>12.104</b>	<b>7.353</b>	<b>7.117</b>	<b>14.471</b>	<b>4.943</b>	<b>2.410</b>	<b>7.353</b>

*Zdroj: Příloha č. 6, vlastní zpracování*

## 4.6 Shrnutí

Aplikování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS mělo velký vliv ať už na bilanční sumu a výši částek jednotlivých položek rozvahy, tak na velikost uplatňovaných nákladů.

### 4.6.1 Výkaz o finanční situaci

Souhrnné zobrazení změn, které se týkají skutečností řešených v předešlých kapitolách, lze nalézt v tabulce č. 4.15 a 4.16. Pro přehlednější komentář obsahují jednotlivé položky výkazu o finanční pozici odkaz na příslušnou poznámku:

1. U položek „*pozemky*“ a „*stavby*“ nedošlo k žádnému rozdílu. Pozemky se stejně jako v českém účetnictví neodpisují. Pro stavby byla zvolena vhodná metoda odpisování. Všechny aktiva splňují podmínky pro aplikaci IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*.
2. K velmi výraznému nárůstu došlo u „*zařízení*“. Příčinou byla reklasifikace drobného hmotného majetku (prádla a manipulační techniky), který byl z časového rozlišení přesunut do dlouhodobého majetku. Taktéž se zde vykazuje leasingový majetek, který se v české rozvaze projevil pouze časovým rozlišením akontací. Hodnotu rovněž navýšilo přehodnocení doby životnosti u již odepsaného dlouhodobého majetku. U položky „*zařízení*“ došlo k nejvyšší absolutní změně oproti vykazování dle ČÚP, jež prospěla k větší věrnosti zobrazených skutečností.
3. K největšímu poklesu došlo u položky „*časového rozlišení*“. Důvodem bylo již zmíněné převedení prádla, manipulační techniky a leasingu do dlouhodobého hmotného majetku.
4. Veškeré provedené změny vzniklé z titulu prvního převodu na účtování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se účtovaly proti položce „*Nerozdělený zisk/ztráta minulých let*“. Z tohoto důvodu tato položka několikanásobně vzrostla a z původní ztráty se přeměnila na zisk.
5. Příčinou nárůstu „*odložené daně*“ bylo přehodnocení životnosti u majetku, který byl dle českého účetnictví již plně účetně i daňově odepsán. Odložená daň vznikla taktéž u nově zařazeného leasingového majetku.
6. Nárůst „*závazků z obchodních vztahů a ostatních závazků*“ je zapříčiněn zejména zaúčtováním závazku z leasingu, který se dle ČÚP v rozvaze nevykazuje.
7. Ačkoliv se souhrnná hodnota „*finančních závazků*“ oproti ČÚP příliš nezměnila, dochází zde k odlišnostem. První z nich je způsob evidence dlouhodobých bankovních úvěrů, které se dle IFRS vykazují v hodnotě zjištěné pomocí efektivní úrokové míry. Druhá odlišnost spočívá v důsledném členění úvěrů na dlouhodobé a krátkodobé, jež v účetní závěrce dle ČÚP nebylo dodrženo.



Tab. 4.15 Shrnutí změn ve výkazu o finanční situaci – aktiva v tis. Kč

	AKTIVA - ČÚP	31.12. 2013	31.12. 2012	1.1. 2012		AKTIVA - IFRS	Pozn.	31.12. 2013	31.12. 2012	1.1. 2012
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>54.872</b>	<b>58.640</b>	<b>56.811</b>		<b>Pozemky, budovy a zařízení</b>		<b>128.163</b>	<b>139.476</b>	<b>144.560</b>
1.	Pozemky	11.993	11.993	11.993		Pozemky	1	11.993	11.993	11.993
2.	Stavby	24.282	25.280	26.294		Stavby		24.282	25.280	26.294
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	18.597	21.367	18.524		Zařízení	2	91.861	102.203	106.273
						z toho:				
						přeřazení drobného hmotného majetku		35.853	39.596	43.739
						zařazení leasingového majetku		31.167	34.391	36.555
						změna odhadu životnosti u odepsaného majetku		6.244	6.849	7.455
						převzatý majetek z české účetní závěrky		18.597	21.367	18.524
<b>D. I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>23.978</b>	<b>27.554</b>	<b>34.468</b>		<b>Časové rozlišení</b>	3	<b>3.703</b>	<b>3.055</b>	<b>1.710</b>
						z toho:				
						časové rozlišení z české účetní závěrky		23.978	27.554	34.468
						vyloučení akontací leasingu		-1.393	-1.915	-2.842
						vyloučení prádla (drobný HM)		-16.346	-19.083	-24.265
						vyloučení manipulační techniky (drobný HM)		-2.537	-3.501	-5.650
<b>Σ SUMA VYBRANÝCH AKTIV</b>		<b>78.850</b>	<b>107.561</b>	<b>109.803</b>		<b>Σ SUMA VYBRANÝCH AKTIV</b>		<b>131.838</b>	<b>142.531</b>	<b>146.271</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.16 Shrnutí změn ve výkazu o finanční situaci – pasiva v tis. Kč

	PASIVA - ČÚP	31.12. 2013	31.12. 2012	1.1. 2012		PASIVA - IFRS	Pozn.	31.12. 2013	31.12. 2012	1.1. 2012
<b>A.IV.</b>	<b>Výsledek hospodaření min.let</b>	<b>-7.339</b>	<b>-6.494</b>	<b>-12.947</b>		<b>Nerozdělený zisk/ztráta</b>	<b>4</b>	<b>26.980</b>	<b>27.825</b>	<b>21.372</b>
						z toho:				
						změna odhadu životnosti u odepsaného majetku		6.039	6.039	6.039
						přeřazení drobného hmotného majetku		13.823	13.823	13.823
						zařazení leasingového majetku		14.364	14.364	14.364
						změna vykázání závazků		93	93	93
						Nerozdělená ztráta převzatá z ČÚP		-7.339	-6.494	-12.947
<b>B. II.</b>	<b>Odložený daňový závazek<sup>6</sup></b>	<b>1.289</b>	<b>1.104</b>	<b>2.021</b>		<b>Odložená daň<sup>6</sup></b>	<b>5</b>	<b>7.389</b>	<b>7.449</b>	<b>7.164</b>
						z toho:				
						změna odhadu životnosti u odepsaného majetku		1 186	1.301	1.416
						zařazení leasingového majetku		4.914	5.044	3.727
						odložená daň převzatá z ČÚP		1 289	1.104	2.021
<b>B.III.</b>	<b>Závazky z obchodních vztahů</b>	<b>5.574</b>	<b>4.860</b>	<b>6.616</b>		<b>Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky</b>	<b>6</b>	<b>8.017</b>	<b>12.680</b>	<b>22.238</b>
						z toho:				
						Závazky z titulu leasingu		2.443	7.820	15.622
						Závazky převzaté z ČÚP		5.574	4.860	6.616
<b>B.IV.</b>	<b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>	<b>27.362</b>	<b>34.509</b>	<b>32.197</b>		<b>Finanční závazky</b>	<b>7</b>	<b>27.353</b>	<b>34.471</b>	<b>32.104</b>
	Z toho:					Z toho:				
	Dlouhodobé	7.362	14.509	12.197		Dlouhodobé		4.943	7.353	5.563
	krátkodobé	20.000	20.000	20.000		Krátkodobé (dlouhodobé BÚ se splatností do 12 měsíců)		2.410	7.117	6.541
						Krátkodobé (převzaté z ČÚP)		20.000	20.000	20.000
<b>ΣSUMA VYBRANÝCH PASIV</b>		<b>26.886</b>	<b>33.979</b>	<b>27.887</b>		<b>ΣSUMA VYBRANÝCH PASIV</b>		<b>69.739</b>	<b>82.424</b>	<b>82.878</b>

Zdroj: vlastní zpracování

<sup>6</sup> Pouze hodnoty vztahující se k dlouhodobému majetku

#### 4.6.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Náklady z pohledu ČÚP a IFRS týkající se skutečností řešených v předešlých kapitolách jsou zobrazeny v tabulce č. 4.17. Pro přehlednější komentář obsahují jednotlivé položky výkazu o úplném výsledku hospodaření odkaz na příslušnou poznámku:

1. Položka „*odpisů*“ po převodu mnohonásobně vzrostla. Příčinou jsou tyto skutečnosti:
  - U majetku, který byl v české účetní závěrce plně odepsán, ale je dále účetní jednotkou využíván, byla přehodnocena doba životnosti a ve výkazu o úplném výsledku hospodaření se projevuje ve formě odpisů. Ve výkazu zisku a ztrát se již v nákladech neprojevoval.
  - Drobný hmotný majetek (prádlo a manipulační technika) byl evidován v časovém rozlišení a postupně rozpouštěn pomocí položky „*spotřeba materiálu*“. Dle IFRS byl majetek zařazen mezi dlouhodobý majetek a odpisován po skutečnou dobu životnosti, která se lišila od počtu let rozpouštění v ČÚP.
  - Náklady na leasingový majetek se souhrnně projevovaly ve výkazu zisku a ztrát v položce „*služby*“. Dle IFRS byl majetek zařazen do dlouhodobého majetku a odpisován po skutečnou dobu životnosti.
2. Položka „*Spotřeba materiálu*“ klesla na nulovou hodnotu, jelikož drobný hmotný majetek byl převeden do dlouhodobého majetku a odpisován.
3. „*Ostatní náklady*“ výrazně poklesly z důvodu odlišnosti účtování leasingu z pohledu ČÚP a IFRS. V ČÚP se leasingový majetek projevoval ve „*službách*“, kdežto v IFRS je zařazen v dlouhodobém majetku a odpisován.
4. Ke změně hodnot došlo i u položky „*finanční náklady*“. Úroky z bankovního úvěru se mírně liší, což je důsledkem využití efektivní úrokové míry u IFRS.
5. Z pohledu IFRS došlo v roce 2013 oproti roku 2012 k snížení rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku, což se projevilo meziročním snížením hodnoty odloženého daňového závazku o 60 tisíc Kč. Podle ČÚP měl vývoj odložené daně dlouhodobého majetku opačnou tendenci.

Suma nákladů je mírně nižší při účtování podle IFRS, což je dáno zejména pozvolnějším rozpouštěním nákladů prostřednictvím odpisů.

Tab. 4.17 Shrnutí změn ve výkazu o úplném výsledku hospodaření v tis. Kč

NÁKLADY - ČÚP	2013	2012	Pozn.	NÁKLADY - IFRS	2013	2012
<b>Odpisy</b>	<b>349</b>	<b>381</b>	<b>1</b>	<b>Odpisy</b>	<b>17.549</b>	<b>18.812</b>
z toho:	0	0		z toho:		
změna odhadu životnosti u odepsaného majetku	0	0		změna odhadu životnosti u odepsaného majetku	606	606
odpisy prádla	0	0		odpisy prádla	13.649	13.341
odpisy manipulační techniky	0	0		odpisy manipulační techniky	1.777	2.036
odpisy leasingového majetku	0	0		odpisy leasingového majetku	1.517	2.829
<b>Spotřeba materiálu</b>	<b>15.418</b>	<b>16.976</b>	<b>2</b>	<b>Spotřeba materiálu</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
z toho:						
prádlo	13.855	15.378				
manipulační technika	1.562	1.598				
<b>Služby</b>	<b>6.728</b>	<b>10.836</b>	<b>3</b>	<b>Ostatní náklady</b>	<b>117</b>	<b>133</b>
z toho:				z toho:		
leasingový majetek	6.611	10.703		leasingový majetek	0	0
pojistné leasingového majetku	117	133		pojistné leasingového majetku	117	133
<b>Nákladové úroky</b>	<b>398</b>	<b>476</b>	<b>4</b>	<b>Finanční náklady</b>	<b>979</b>	<b>1.568</b>
z toho:				z toho:		
úroky z bankovního úvěru	398	476		úroky z bankovního úvěru	530	428
leasingový majetek	0	0		leasingový majetek	449	1.140
<b>Odložená daň</b>	<b>185</b>	<b>-916</b>	<b>5</b>	<b>Odložená daň</b>	<b>- 60</b>	<b>285</b>
<b>Σ SUMA VYBRANÝCH NÁKLADŮ</b>	<b>23.078</b>	<b>27.753</b>		<b>Σ SUMA VYBRANÝCH NÁKLADŮ</b>	<b>18.585</b>	<b>20.798</b>

Zdroj: vlastní zpracování

## 5 Závěr

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou systémem, jehož cílem je celosvětová aplikace pro odstranění rozdílů v účetních závěrkách jednotlivých zemí. České společnosti se s povinností vést účetnictví v souladu s IFRS setkají v případě, že jsou emitenty cenných papírů na burzách ve státech Evropské unie nebo jsou součástí konsolidačního celku, který sestavuje účetní závěrku v souladu s IFRS. Mnoho společností však přechází na IFRS dobrovolně.

Cílem diplomové práce bylo nastínit převod z české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a tento cíl byl naplněn.

Druhá kapitola práce pojednává o účetní závěrce dle české legislativy. Třetí kapitola se věnuje vybraným standardům IFRS včetně porovnání s českými předpisy.

Praktickou část uvádí čtvrtá kapitola, která se zabývá samotným převodem vybraných položek účetních výkazů vybrané společnosti. Jedná se o akciovou společnost XYZ, která se zabývá průmyslovým zpracováním prádla (praním, žehlením, čistěním a ošetřením) a komplexním prádelenským servisem. Datum přechodu na IFRS je 1. 1. 2012. První účetní závěrka bude obsahovat výkazy za rok 2012 a 2013. Primárním důvodem tohoto dobrovolného přechodu je získání zahraničního investora pro snazší vstup na zahraniční trhy.

Jak již bylo zmíněno, převod byl proveden u dlouhodobého hmotného majetku a bankovních úvěrů. U dlouhodobého hmotného majetku byla provedena změna odhadu životnosti u již odepsaného majetku, přearažení drobného hmotného majetku do dlouhodobého a zařazení leasingového majetku.

Provedená změna odhadu životnosti aktiv se ve výkazu o finanční pozici projevila zvýšením netto hodnoty majetku a odloženého daňového závazku. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření se přehodnocení doby životnosti projevilo zúčtováním odpisů a změnou ve výši odložené daně.

Dále došlo k reklasifikaci drobného hmotného majetku, který byl dle ČÚP evidován v časovém rozlišení a postupně rozpouštěn pomocí položky „*spotřeba materiálu*“. Dle IFRS byl majetek přearazen do dlouhodobého majetku a odpisován po skutečnou dobu životnosti, která byla delší než počet let rozpouštění pomocí časového rozlišení v ČÚP. V důsledku této skutečnosti vzrostla netto hodnota majetku a celkovou výši nákladů ovlivnily zúčtované odpisy.

K největší odlišnosti došlo v zachycení leasingového majetku, který se v rozvaze vykazoval pouze prostřednictvím časového rozlišení první zvýšené splátky (akontace). Při převodu na IFRS byl leasingový majetek zařazen do dlouhodobého majetku a zaúčtován s ním související závazek. V souvislosti s odpisováním vznikl odložený daňový závazek. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření se tak leasingový majetek projevil ve formě odpisů, úroků, pojistného a změny odložené daně. V českém výkazu zisku a ztrát se majetek projevuje souhrnně v položce „*služby*“.

Kromě dlouhodobého majetku byly v diplomové práci řešeny bankovní úvěry. Krátkodobé bankovní úvěry byly převedeny beze změn. Odlišnost vznikla u dlouhodobých bankovních úvěrů, které jsou vykazovány v částce zjištěné pomocí efektivní úrokové míry neboli v současné čisté účetní hodnotě finančního závazku. Bankovní úvěry jsou po převodu vykázány jen v nepatrně nižší hodnotě. Přesto jde o velmi odlišný způsob vykazování oproti ČÚP. Část dlouhodobých úvěrů, která je splatná do dvanácti měsíců od rozvahového dne, byla klasifikována jako krátkodobá. Toto pravidlo nebylo v účetní závěrce podle ČÚP dodrženo.

Veškeré změny vzniklé z titulu převodu byly zúčtovány proti nerozdělenému zisku minulých let, což vyústilo k výraznému zvýšení jeho hodnoty a k překlopení z nerozdělené ztráty do nerozděleného zisku minulých let.

Výsledkem přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byla odlišná bilanční suma i velikost nákladů. Ačkoli došlo k převodu jen vybraných položek účetní závěrky, potvrdila se vysoká náročnost prvního přijetí IFRS, která by stála účetní jednotku nemálo času a finančních prostředků. Přesto však vidím přechod na IFRS jako výhodu, ať už z pohledu zvýšení šance na získání zahraničního investora, tak i věrnějšího zobrazení skutečného finančního stavu. Vykazování podle IFRS se může stát výhodou i v případě žádosti o poskytnutí bankovního úvěru nebo při žádosti o dotaci z EU.

Ambicí Rady pro Mezinárodní standardy IASB je vytvořit nadnárodní účetní pravidla pro společnosti všech velikostí a nahradit tak nejednotné národní úpravy. Přestože tento cíl nebude s nejvyšší pravděpodobností v brzké době dosažen, mělo by dojít k vyšší míře sladění českých účetních prepisů s IFRS. Dle mého názoru IFRS poskytují přesnější informace o finanční situaci společnosti.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka/Daň z příjmů*. Praha: Vydavatelství Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2010. 156 s. ISBN 978-80-86296-36-4.

DLUHOŠOVÁ, Dana. *Finanční řízení a rozhodování podniku*. 3.vyd. Praha: Ekopress, 2010. 225 s. ISBN 978-80-86929-68-2

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-65-3.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 415 s. ISBN 978-80-7263-933-5.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

*Manual of accounting - IFRS 2015*. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2014. ISBN 978-1-78043-809-2.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 1119 s. ISBN 978-80-7263-924-3.

STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 216 s. ISBN 978-80-7478-545-0.

STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-6.

## Ostatní zdroje

Interní informace společnosti XYZ

kacr.cz: *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* [online]. [21.2.2015]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf>

Ucetnikavarna.cz: *Bankovní poplatky, úroky a půjčky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* [online]. [21.2.2015]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d42515v53533p1-bankovni-poplatky-uroky-a-pujcky-podle-mezinarodnich-standar/?query=krupov%C3%A1+%C3%BAv%C4%9Bry>

Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupný také z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonStruct.jsp?idBiblio=54043&fulltext=&nr=500~2F2002&part=&name=&rpp=15#local-content> ISSN 1211-1244

Výroční zprávy společnosti XYZ z let 2012-2013

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonStruct.jsp?idBiblio=39611&fulltext=&nr=563~2F1991&part=&name=&rpp=15#local-content> ISSN 1211-1244



## Seznam zkratk

BÚ	bankovní úvěr
ČÚP	české účetní předpisy
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ( <i>International Financial Reporting Standards</i> )
Kč	koruna česká
ODZ	odložený daňový závazek
tis.	tisíc
VH	výsledek hospodaření
ZoÚ	zákon o účetnictví

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2015

*Lenka Stará*

Lenka Stará

## Seznam příloh

Příloha č. 1	Změna odhadu životnosti aktiva- výpočet odpisů a odložené daně
Příloha č. 2	Změna odhadu životnosti aktiva – převod majetku
Příloha č. 3	Leasingové tabulky
Příloha č. 4	Leasingový majetek – výpočet odpisů a odložené daně
Příloha č. 5	Leasingový majetek - převod
Příloha č. 6	Bankovní úvěry